



ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. В.А. Кулик  
«\_\_\_» листопада 2019 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему: «Амортизація необоротних активів: стан, проблеми та напрями  
удосконалення обліку і контролю»**

(за матеріалами ДП «Дніпропетровське лісове господарство», м. Дніпро)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

**за освітньою програмою «Облік і аудит»**

**ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи    Мозжаров Віктор Вікторович**

\_\_\_\_\_ 26.11.2019 р.

**Науковий керівник**

**к.е.н., доцент    Ночовна Юлія Олександрівна**

\_\_\_\_\_ 26.11. 2019 р.

**Полтава – 2019**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна сутність і значення амортизації необоротних активів підприємства.....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю амортизації необоротних активів підприємства .....	20
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ДП «Дніпропетровське лісове господарство» .....	26
<b>Висновки за розділом 1.....</b>	<b>35</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....</b>	<b>37</b>
2.1. Методи нарахування амортизації необоротних активів підприємства, їх критична оцінка .....	37
2.2. Облік амортизації необоротних активів підприємства .....	48
2.3. Проблеми та напрями удосконалення нарахування, обліку та відображення у фінансовій звітності амортизації необоротних активів підприємства .....	61
<b>Висновки за розділом 2.....</b>	<b>70</b>
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА .....</b>	<b>73</b>
3.1. Організація внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства.....	73
3.2. Методика внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства.....	92
3.3. Напрями удосконалення внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства .....	103
<b>Висновки за розділом 3.....</b>	<b>106</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>107</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>113</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>122</b>

## ВСТУП

Необоротні активи підприємства у процесі експлуатації мають властивість зношуватися, втрачати свої первісні властивості. З метою накопичення фінансових ресурсів для подальшої заміни використовуваних об'єктів на нові підприємства поступово протягом строку корисної експлуатації нараховують їх амортизацію.

Порядок нарахування амортизації необоротних активів та відображення її в бухгалтерському обліку регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Нарахування амортизації необоротних активів у податковому обліку, закладене у Податковому кодексі України, багато в чому схоже з бухгалтерським обліком, хоча й має певні відмінності. На теренах України діють підприємства різних галузей та форм власності, розмірів та обсягів діяльності, але їх бухгалтерів об'єднує спільний факт – наявність необоротних активів, що потребують грамотного обліку.

Питання відображення в обліку амортизації необоротних активів, процесу накопичення та використання амортизаційного фонду досліджували в своїх працях такі вчені та науковці: Н.Г. Виговська, Л.В. Городянська, М.М. Зюкова, С.М. Євтушенко, Я.В. Ошмарін, Н.І. Самбурська, С.В. Хомата ін.

Питаннями внутрішнього контролю амортизації необоротних активів на підприємстві займалися провідні вітчизняні вчені: І. В. Велика, В.М. Дибя, П.Ф. Коваль, В.Ю. Ларіков, О.В. Не применшуючи напрацювань зазначених науковців зауважимо, що питання окреслення складових елементів системи обліку амортизації необоротних активів, відповідно, складових елементів внутрішнього контролю не знайшли достатнього практичного впровадження у лісогосподарствах, що і зумовлює актуальність дослідження.

Метою дипломної роботи є поглиблення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю амортизації необоротних активів підприємства.

Для досягнення зазначеної мети у дипломній роботі поставлені такі завдання:

- дослідити економічну сутність і порядок нарахування амортизації необоротних активів підприємства;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку і контролю амортизації необоротних активів підприємства;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства та постановки обліково-аналітичної роботи на ньому;
- охарактеризувати методи нарахування амортизації необоротних активів підприємства та надати їм критичну оцінку;
- розкрити методику обліку амортизації необоротних активів підприємства та порядок відображення її у фінансовій звітності;
- дослідити проблеми та розробити напрями вдосконалення нарахування, обліку та відображення у звітності амортизації необоротних активів підприємства;
- розкрити порядок організації внутрішнього контролю амортизації необоротних активів на підприємстві;
- дослідити методику внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства;
- визначити напрями вдосконалення контролю амортизації необоротних активів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку і внутрішнього контролю нарахування амортизації необоротних активів підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано Державне підприємство «Дніпропетровське лісове господарство» (далі - ДП «Дніпропетровське лісове господарство»).

Методологічною основою дослідження стали праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з проблем нарахування та відображення в обліку амортизації необоротних активів, законодавчі акти України, що регламентують питання бухгалтерського обліку та звітності підприємства, матеріали наукових конференцій і семінарів.

У процесі дипломного дослідження застосовано діалектичний метод пізнання та системного підходу, що дало змогу комплексно дослідити теоретичні й методологічні засади обліку амортизації необоротних активів, виявити методичні особливості нарахування амортизації на підприємстві. При вивченні походження, формування й розвитку категорії амортизації у системі обліку використано історичний метод. Для узагальнення теоретичних і методичних засад обліку амортизації необоротних активів використовувались прийоми абстрактно-логічного методу, а саме: аналіз і синтез, аналогія і порівняння, індукція та дедукція. В аналітичних дослідженнях застосовувалися методи табличного подання, графічного зображення, порівняння.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку та контролю; матеріали науково-практичних конференцій і семінарів); офіційні документи (нормативно-правові документи України та країн світу з питань організації та ведення бухгалтерського обліку); статистичні дані; довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси, а також облікові дані, статистична й фінансова звітність ДП «Дніпропетровське лісове господарство» за 2016-2018 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення порядку нарахування амортизації необоротних активів, визначення терміну їх корисного використання і ліквідаційної вартості, обліку нарахування амортизації та відтворення необоротних активів, які забезпечують методичний супровід формування амортизаційної політики на підприємствах та подальший розвиток методики обліку та контролю амортизації необоротних активів.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### **1.1. Економічна сутність і значення амортизації необоротних активів підприємства**

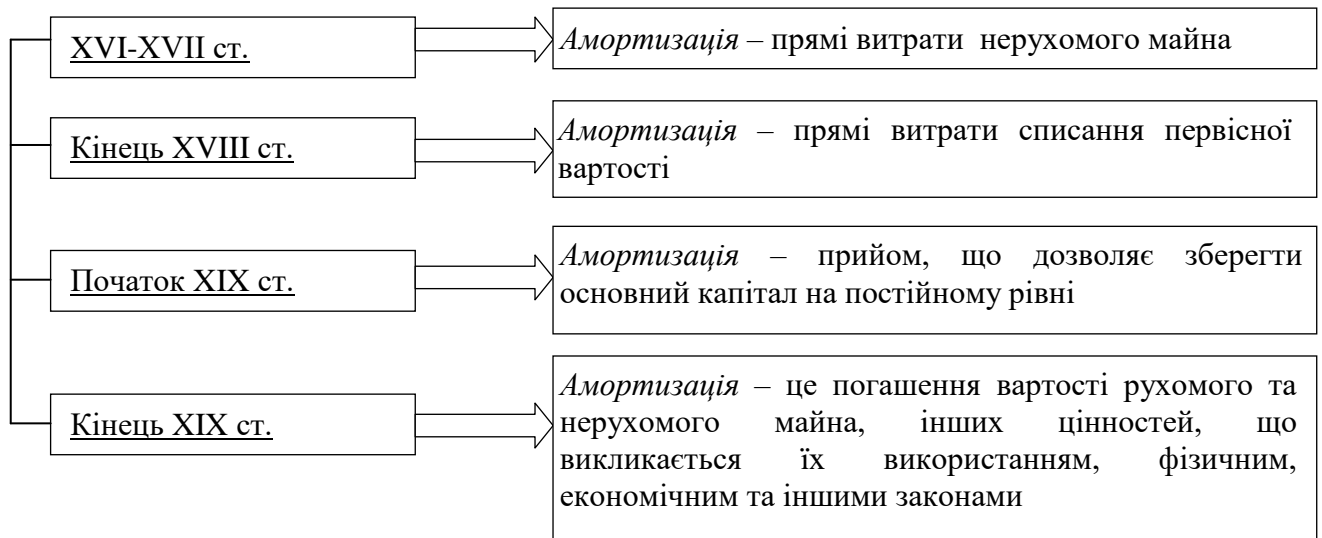
Протягом усієї історії розвитку бухгалтерського обліку вчені сперечалися між собою про те, що таке амортизація та знос, які існують відмінності між ними. Перше визначення амортизації та її пояснення, за свідченнями М. Четфілда, належать давньоримському архітектору Вітровію, який вважав амортизацію “ціною року, що минув”. Оцінюючи цегляну будівлю, Вітровій планував щоденно зменшувати її вартість на одну вісімдесяту частину первісної вартості [29, с. 8].

Вартість необоротного активу не може вважатися витратами підприємства в той момент часу, коли він був придбаний, адже це сприяло би порушенню принципу відповідності нарахування доходів і витрат. Протягом усього строку корисного використання вартість об'єкта необоротного активу поступово переноситься невеликими частинами на вартість продукції, що виготовляється. Тобто, до завершення терміну експлуатації необоротного активу, його вартість має бути списана на витрати підприємства, шляхом періодичного нарахування амортизації.

Таким чином, ми переконалися, що необоротні активи, беручи участь у виробничому процесі, поступово переносять частинами свою вартість на готовий продукт у вигляді амортизаційних відрахувань. Завдання бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб визначити суму цих відрахувань. Тому потрібно знати величину зносу кожного об'єкта у вартісному виразі.

Амортизація, як економічна категорія, виникла ще у XVI столітті, набула особливого значення у період становлення акціонерних відносин і залишається

актуальною до сьогодні. Погляди вчених на амортизацію узагальнено на рис. 1.1.



**Рис. 1.1. Тлумачення амортизації: історичний аспект [29, с. 8]**

У Стародавньому Римі з’являються перші згадки щодо врахування зносу основних засобів при визначенні ціни продажу нерухомості, зокрема: “при залученні третейських оцінювачів нерухомість загального користування оцінювалася не в суму, в яку здійснилась будівля, а в суму, яка розраховувалася шляхом зменшення первісної вартості на  $1/80$  частину за кожний минулий рік, виходячи з того, що нерухомість не зможе проіснувати більше 80 років”. При продажу нерухомість переоцінювалася виходячи з терміну її експлуатації через рівномірне зменшення споживчої вартості будівель. Таким чином враховувався фізичний знос будівель і споруд [29, с. 9].

У 1558 році Д. Меллис визначав амортизацію як прямі витрати нерухомого майна. У нього ж зустрічаємо проводку: дебет рахунка Прибутки та збитки – кредит рахунка Інвентар, тобто вартість придбаного інвентарю списувалась рівними частинами на збитки. Побудована нерухомість з кожним роком зношується, тобто втрачає свої фізичні якості. Це враховується при визначенні залишкової вартості будівель, які знаходяться в експлуатації, через її рівномірне зменшення. Недолік цього визначення амортизації полягав в тому,



що втрачена вартість основних засобів не переноситься на витрати виробництва, а відноситься одразу до збитків [29, с. 9].

До поняття амортизація, як систематичного списання первісної вартості, прийшли дещо пізніше - наприкінці XVIII ст. Одним з перших прикладів застосування прямолінійної амортизації була організація обліку на заводі “Керрон Айронвекс” в 1769 р. та на заводах Бултона і Уолта в 1790 р. Саме там вартість основних засобів (в тому числі парових машин) списували, виходячи з норм амортизації для всіх видів основних засобів 8% і для будівель – 5 % [10, с. 779].

Бабенко І.П. вважав, що амортизація (буквально - умертвіння) – погашення (зменшення) вартості рухомого та нерухомого майна, інших цінностей, що викликається їх використанням (роботою та ін.), фізичним (часом та ін.), економічними (знецінення) та іншими законами [10, с. 781].

Таким чином, вже з середини XIX ст. амортизація зайняла належне місце в обліку. З цього приводу проф. Я. Соколов пише: “З’явилися такі бухгалтерські рахунки, як Амортизація, Делькредере, Резервування – все це і об’єкти, і методологічні облікові прийоми, створені людиною, але які не лежать поза нею” [22, с. 250].

Багато вчених пов’язували облік амортизації та її нарахування із знеціненням майна. Наприклад, Г. Гроссман виділяв три причини знецінення, що викликали необхідність створення амортизаційного фонду:

- вичерпання джерел видобутку вугілля, глини, колчедану, вирубки лісів (кількісна втрата цінностей);
- зменшення цінності (якісна втрата) внаслідок:
  - нормального зносу в результаті участі у виробництві, псування матеріалів поза виробництвом, а також під впливом дії атмосферних явищ;
  - випадкового знищення або псування майна;
  - виникнення нових винаходів; – закінчення строку прав, пов’язаних з патентами, концесіями, орендою тощо.

Інший вчений, П. Герстнер, рекомендував проводити нарахування

амортизації за рахунок зменшення прибутку підприємства при необхідності створення спеціальних резервів на несподіване знецінення основних засобів.

Його підтримував І. Крайбіг, який стверджував, що амортизація повинна нараховуватися з прибутку [10, с. 783-784].

Наприкінці ХІХ та початку ХХ століття зменшення вартості засобів праці починають включатися до собівартості виробленої продукції. У зв'язку з цим Б. Пендоф запропонував два способи відображення на рахунках нарахування амортизації: прямий – дебет рахунка “Збитки та прибутки”, кредит рахунка “Основні засоби”; та непрямий – дебет рахунка “Витрати”, кредит рахунка “Амортизація”. Запропонований непрямий спосіб відображення нарахування амортизації був безумовним кроком вперед, адже крім зменшення вартості основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку амортизаційні відрахування починають включатися до собівартості продукції. Основні засоби, які беруть участь у процесі виробництва, мають перенести втрачену вартість на нову продукцію, що є об'єктивним, виходячи з процесу відтворення основного капіталу [29, с. 9-10].

На сьогодні, суттєвою проблемою, яка має важливе наукове й практичне значення, є обґрунтування сутності та розкриття економічного змісту амортизації необоротних активів. Категорія амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною у категоріальному апараті, оскільки про це свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття.

У багатьох дослідженнях ототожнюються поняття амортизації та зношування, амортизації й відшкодування, амортизації та грошових сум для відшкодування амортизації й амортизаційних відрахувань.

Отже, необхідно детально дослідити точки зору провідних вчених-економістів та чітко розмежувати ці поняття враховуючи необхідність їх удосконалення, зумовлену умовами та вимогами сьогодення.

На рис. 1.2 представлено систематизовані погляди вчених щодо розуміння поняття “амортизація” та “знос”.

Стародавній світ	→	Амортизація – знос (занепад) знецінення майна, величина якого визначена експертним шляхом
Вітрувій	→	Амортизація як “ціна минулого року”
Ж. Рішар	→	Амортизація – це “будь-яка часткова втрата вартості майна...”
Дж. Меліс (1558 р.)	→	Амортизація як пряма витрата нерухомого майна. Вартість придбаного інвентаря списується рівними частинами на збиток
Ж. Саварі (1675 р.)	→	Перше тлумачення амортизації, пов’язане зі знеціненням, а саме йде мова про те, щоб знижувати ціну товарів, які вийшли з моди
Дж. Мейр (1757 р.)	→	Теоретичне обґрунтування амортизації як зменшення вартості при суміжних переоцінках. Рахунок “Інвентар” – результатний
П. Магельсон (1779 р.)	→	Використання регулярної амортизації основних засобів, прив’язаної до відсотка. Вперше введено на фірмі Buolton&Watt
Р. Маатц (1902 р.)	→	Спочатку “було лише одне обґрунтування амортизації – знижена оцінна вартість, що підлягає включенню в баланс”
А.І. Гуляєв (1906 р.)	→	Амортизація як “щорічне списання вартості майна на збиток”
С.А. Бенінг (1913 р.)	→	“Амортизація є витрата нашого майна, що походить з часом від обороту його в нашому підприємстві... На амортизацію слід дивитися як на “збиток”, без якого існування нашого підприємства з відомим майном також неприпустимо...”
Н.А. Кіпарісов (1928 р.)	→	Рахунок Амортизації не має самостійного значення, а є тільки зменшенням активу”
Р. Фішер (1905 р.)	→	“Амортизація – це збиток, який виникає в результаті знецінення об’єкту і його слід розподіляти по роках терміну служби майна, що амортизується
Д. Шенвандт (1910 р.)	→	“Різниця між ціною придбання і матеріальною вартістю є збиток, який слід щорічно списувати за допомогою амортизації”
Р. Никліш (1912 р.)	→	“Амортизація є сумою на яку безпосередньо або опосередковано зменшується прибуток із-за різниці між вартістю окремого основного засобу на початок та на кінець терміну його експлуатації”
Ф. Ляйтнер (1911 р.)	→	“Амортизація – частина собівартості продукції, яку слід враховувати незалежно від величини прибутку або дивідентної політики... У разі амортизації мова йде про перехідні статті і про перетворення нерухомого майна в рухоме”
А. Кальмес (1906 р.)	→	Амортизація не є збитком, а є частиною витрат виробництва з точки зору накладних витрат
К. Шеффер (1906 р.)	→	“Амортизація служить меті правильного відображення балансової вартості”
Р. Пассов (1910 р.)	→	Амортизація – це знецінення, проведене розрахунковим шляхом
Р. Хетфілд	→	“... все устаткування знаходиться на беззупинному шляху смітник і лише хвора уява людей може визнати амортизаційним фондом”
Ж.Г. Курсель-Сенель	→	Вчення про широку і вузьку амортизацію. Амортизація як самозбереження власника
О. Шмаленбах	→	Амортизація – засіб нарахування і списання витрат. Мета амортизації – не відновлення капіталу, а відображення його знецінення

**Рис. 1.2. Тракткування сутності понять “амортизація” та “знос” різними авторами: історичний аспект [83, с. 78]**

Широке визнання амортизація як економічна категорія отримала, коли в середині XIX ст. почалося масове залізничне будівництво, яке зажадало величезних капіталів. З цією метою амортизацію почали трактувати як резерв, що створюється задля придбання нових основних засобів замість зношених. Вважалося, що амортизація відшкодовується у виручці.

В результаті на балансах підприємств виникав великий прибуток, бо амортизація не нараховувалася, і, як наслідок, акціонери вимагали величезних дивідендів.

Але справжні господарі справи вважали за потрібне утримувати частину виручки, створюючи так званий фонд оновлення (реновації). “Передбачалося, що коли пересувний склад, шляхи, будівлі, споруди і т.п. будуть зношені, в управління залізниці будуть засоби для відновлення ліквідовуваних засобів” [83, с. 67].

Згідно концепції О. Шмаленбаха, амортизація – засіб нарахування і списання витрат. Прихильники динамічної концепції балансу вважали, що метою амортизації є не відновлення капіталу, а відображення його знецінення, демонстрація зниження вартості основного засобу або розподілу витрат, пов’язаних з придбанням основного засобу по роках його терміну служби, єдино за правильне вважали нарахування амортизації від історичної вартості [33, с. 175].

Прихильники статичної концепції балансу розглядали амортизацію як засіб реновації і вважали, що її завданням є акумуляція засобів, достатніх для покриття нової відновної вартості. Оскільки ця вартість міняється, то слід міняти і величину амортизації, і нараховувати її відповідно від відновної вартості [33, с. 176].

Таким чином, згідно статичної концепції балансу амортизація є декапіталізацією балансової вартості об’єкту і служить утворенню фонду реновації, а динамічною – декапіталізацію первісної вартості. В цьому випадку мова йде про знос, регулятив, перенесення вартості. В результаті з’ясовується, що знос і амортизація не збігаються по величині, також різні їх цілі. Знос – це

уточнення вартості активу в балансі, списання вартості, а амортизація – це частина собівартості, накопичення, фонд реновації. Знос нараховується від первісної вартості, а амортизація в цілях реновації – від майбутньої відновної вартості, необхідної для заміни старого активу новим.

У Росії вперше розмежування понять “регулятив” і “фонд” зробив в 1910 р. А.К. Рошаховський (рис. 1.3).

Автор	Трактування амортизації та зносу
А.К. Рошаховський	Знос (амортизаційний капітал) “є тією сумою, на яку протягом періоду зменшився реальний основний капітал. → Амортизація (поновлювальний фонд) “виражає суму реальних цінностей, накопичену в активі для заповнення втрати вартості майна”
Е.Е. Сіверс (петербурзька школа)	Амортизація – джерело фінансування, якийсь фонд реновації, який створюється з прибутку, служить для відновлення майна, і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності
Р.Я. Вейцман (московська школа)	Амортизація – це не частина прибутку, а списання раніше понесених витрат, а тому і не може бути джерелом фінансування
Н.Р.Вейцман	Амортизаційний капітал – це реальний капітал що “має покриття в оборотній частині активу, звідки і повинні черпатися засоби для робіт по відновленню і ремонту споруд і устаткування”
І.Р. Ніколаєв	“Знос – це фізичний і моральний процес зношення, втрата основними засобами їх вартості; амортизація – процес накопичення фінансових коштів, залежний від цілей фінансової політики”
А.П. Рудановський	Згідно концепції А.П. Рудановського, з однієї сторони, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого боку, в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу

**Рис. 1.3. Трактування сутності понять “амортизація” та “знос” російськими вченими [83, с. 80]**

А.К. Рошаховський, аналізуючи баланси, встановив, що багато підприємств окрім амортизаційного капіталу, що носить регулюючий характер, передбачали і поновлювальний капітал. А.К. Рошаховський пояснив принципову різницю між амортизацією і зносом основних засобів. Знос (по термінології Рошаховського – амортизаційний капітал) “є тією сумою, на яку протягом відомого періоду зменшився реальний основний капітал”, тобто це

сума показує, на скільки зменшилася вартість основного засобу. Амортизація (по термінології автора – поновлювальний фонд) “виражає суму реальних цінностей, накопичену в активі для заповнення втрати вартості майна”, тобто амортизація – це чисто фінансовий процес. Рішення питання про способи накопичення запасів для відновлення основних засобів Роццаховський бачив в створенні основного капіталу, номінального, поновлювального і запасного капіталу, що є сукупністю, за мінусом амортизаційного капіталу. Висновки Роццаховського представляли теоретичний і практичний інтерес для бухгалтерського обліку. Проте революційні події жовтня 1917 р. майже на сторіччя відсунули дослідження в даному напрямі [33, с. 177].

Е.Е. Сіверс що очолював петербурзьку школу бухгалтерського обліку, розумів під амортизацією джерело фінансування, якийсь фонд реновації, який створюється з прибутку, служить для відновлення майна, і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності (рис. 1.3).

Учений стверджував, що погашення майна слід проводити шляхом утворення особливого капіталу погашення, пояснюючи це тим, що “призначення капіталу погашення полягає виключно в покритті збитків від зношування і всякого іншого знецінення” [33].

Так сформувалося уявлення про амортизацію як фондний рахунок, який відображає одне з джерел засобів підприємства. Представники петербурзької школи були упевнені, що стаття пасиву балансу “Амортизаційний фонд” є резерв, забезпечений не основними, а оборотними засобами. Цей резерв (фонд) ділився на дві частини: основна призначалася для покупки і створення нових об’єктів замість старих (тобто для реновації), а друга (менша) частина – створювалася для накопичення засобів на капітальний ремонт основних засобів [33, с. 179].

Дослідженню економічної суті амортизації приділяв велику увагу Н.Р. Вейцман (1894-1981). Він провів розмежування статей балансу “Погашення майна” (знос майна) і “Амортизаційний капітал” (амортизаційний фонд) [10, с. 52].

А.П. Рудановський (1863-1934), намагаючись об'єднати різні точки зору на амортизацію, говорив, по суті, про амортизацію-знецінення і амортизацію-оновлення: “Предмети устаткування, що прийшли в непридатність, до заміни їх новими за рахунок амортизаційного фонду, можуть бути списані по активу на особливий рахунок устаткування, які підлягають відновленню; всяке ж зниження первинної оцінки, унаслідок зносу предметів, повинне наголошуватися підрозділом основного капіталу в пасиві – на рахунок основного капіталу і рахівниць амортизації основного капіталу. Рахунок амортизації основного капіталу є контрактив рахунку нерухомого майна, тоді як рахунок майна, підлягає оновленню, є контрпасив рахунку амортизаційного фонду” [10, с. 39].

Таким чином, згідно концепції А.П. Рудановського, з однієї сторони, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого боку, в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу. Саме ця концепція призвела до створення в балансі двох роздільних статей: “Амортизаційний фонд” і “Знос основних засобів” [61, с. 181].

Вивчення довідкової літератури з даного питання призвело до висновку, що ряд авторів ототожнюють поняття “знос” та “амортизація”, однак більшість все ж схильна до думки, що ці два поняття не можна вважати однаковими, як за змістом, так і економічною сутністю.

Ототожнюючи чи розділяючи ці поняття, автори також не надають єдиного їх трактування (табл. 1.1).

Аналізуючи табл. 1.1, ми виявили, що більшість науковців визначають амортизацію як процес перенесення вартості об'єкту на вироблену продукцію. Значно менше вчених трактують амортизацію як систематичний розподіл вартості основного засобу в процесі його експлуатації, Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. вважають, амортизація – це списання вартості основного засобу для відшкодування витрат на їх придбання. Борисов А.Б. трактує амортизацію як елемент собівартості. Найменше число авторів

стверджує, що амортизація – це накопичення грошових коштів.

Таблиця 1.1

**Трактування поняття “амортизація” [узагальнення автора]**

<b>Підхід до трактування</b>	<b>Автори</b>
Систематичний розподіл вартості	Бутинець Ф.Ф., Гаврилюк Л.І., Гордієнко Д.Д.
Кількісний показник, який являє собою накопичення грошових коштів	Бутинець Ф.Ф.
Перенесення вартості об'єкту на виготовлену продукцію	Азрилиян А.Н., Азрилиян О.М., Калашникова Е.В., Мещерякова О.В., Шашкина Е.В., Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А., Мочерний С.В., Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Золотогоров В.Г., Коноплицький В., Філіна Г., Мороз А.М., Науменко В.І.
Списання вартості основних засобів для відшкодування витрат на їх придбання	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О.
Зниження вартості основних фондів у процесі використання	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О.
Елемент собівартості	Борисов А.Б.

На наш погляд, не можна ототожнювати зношування і амортизацію основних засобів, оскільки поступова втрата вартості та її перенесення на виготовлену продукцію в результаті виробничого використання – це два різні за своїм змістом процеси. Перший визначає вартісну характеристику основних засобів, другий – рухову; перший процес проявляється у зношуванні і зносі, другий – в амортизації. Зношування й амортизація – це самостійні послідовні форми руху вартості основних засобів.

На наш погляд, під амортизацією необхідно розуміти процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту. Амортизація є інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат. Амортизація є суб'єктивним явищем, адже суб'єкт господарювання вирішує яким чином буде здійснюватися даний процес, які методи використовувати, яким чином формувати



амортизаційний фонд та ін.

Як бачимо, проблема амортизації та зносу завжди була в полі зору вчених та залишається актуальною на сучасному етапі розвитку бухгалтерської науки. В різні часи науковці займалися розробкою питань теорії амортизації, аналізували фактичні тенденції її нарахування і досліджували закономірності відтворення. Однак існує ряд проблем, які ще не досліджені і не вирішені. Дані аспекти відкривають поле діяльності для тих, хто буде в майбутньому досліджувати проблеми обліку та формувати його історію.

Водночас потрібно зазначити, що на сучасному етапі, з метою вдосконалення обліку операцій з нарахування амортизації основних засобів, необхідно враховувати досвід і досягнення минулих поколінь, з повагою відноситися до наукових пошуків своїх попередників і використовувати набуті ними знання та навички.

В результаті дослідження поглядів вчених на економічний зміст зносу основних засобів можна виділити основні критерії його трактування (табл. 1.2).

*Таблиця 1.2*

**Критерії трактування поняття “знос” [узагальнення автора]**

<b>Підхід до трактування</b>	<b>Автори</b>
Поступове зниження вартості	Борисов А.Б.
Процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту	Бутинець Ф.Ф.
Сума амортизації об'єкту з початку його використання	Бутинець Ф.Ф., Гаврилюк Л.І., Гордієнко Д.Д.
“Якісний” вартісний показник зниження вартості	Бутинець Ф.Ф.
Втрата споживчих властивостей або вартості	Азрилиян А.Н., Азрилиян О.М., Калашникова Е.В., Мещерякова О.В., Шашкина Е.В., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О., Золотогоров В.Г., Коноплицький В., Філіна Г., Мочерний С.В.

Головна причина неясності в тлумаченні даного визначення міститься у відсутності єдиної думки серед бухгалтерів відносно сутності поняття “знос”.

Аналізуючи дані табл. 1.2, слід зазначити, що більшість авторів трактують знос як втрату споживчих властивостей або вартості об'єкта, що амортизується. На наш погляд дане визначення є найбільш точним, оскільки

за змістом краще відображає природу зносу, характеризує фізичне та моральне старіння та кількісний аспект зносу основних засобів. Крім того, даний фактор дає можливість чітко відрізнити знос від амортизації, а також відводить амортизації функцію грошового вираження зносу.

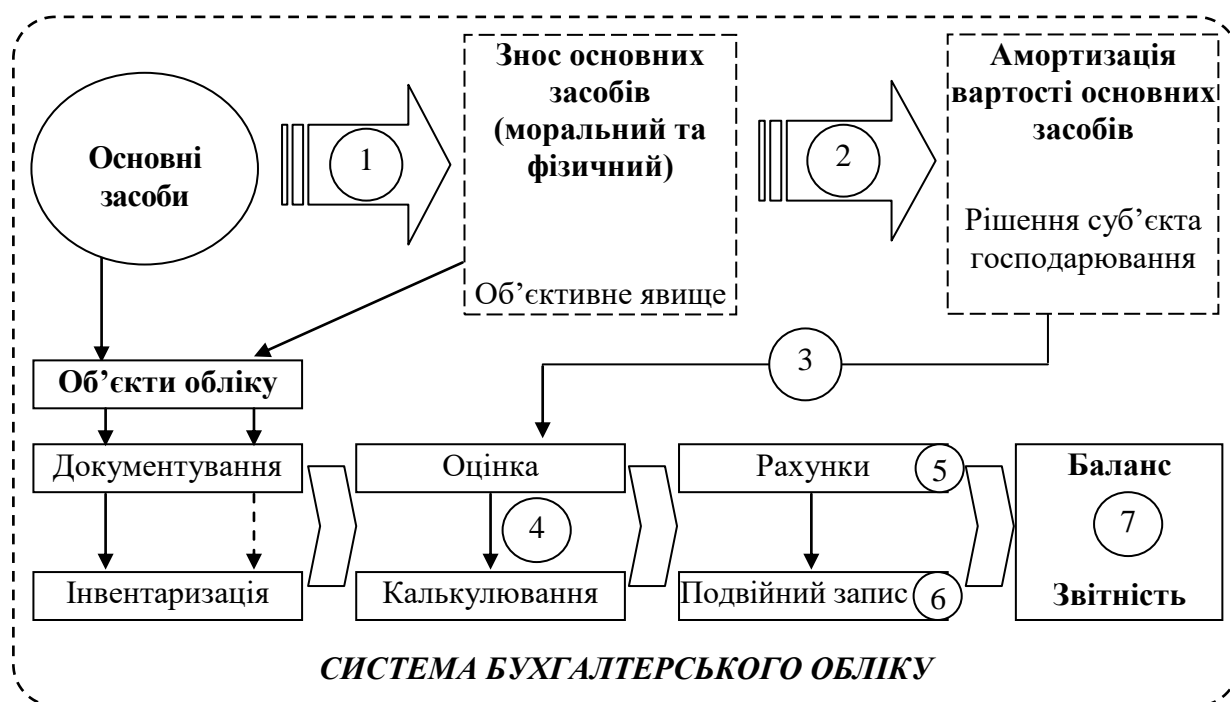
Частина авторів знос тлумачать як суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Вважаємо, що дане формулювання викладено некоректно, оскільки насправді знос має етимологічне походження від дієслова “зношування”, що означає ставати непридатним внаслідок тривалого використання. Тому знос основних засобів треба розглядати власне як втрату тими чи іншими об'єктами своїх фізичних властивостей, отже й знецінення вартості.

Однак, на наш погляд, не доцільно розглядати знос лише у такому значенні, адже знос, хоч і впливає на вартість основних засобів та її зниження, але все ж таки він носить більш фізичний характер і повинен виражати скоріше фізичний і моральний аспект зношування основних засобів, ніж вартісний. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що знос – це процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту та “якісний” вартісний показник зниження вартості) [10, с. 89].

Очевидно, під поняттям “знос” слід розуміти частину вартості майна, яка відображає ступінь втрати ним вартості.

Зазначимо, щоб зрозуміти різницю між поняттями “знос” та “амортизація” необхідно визначити, яке місце в системі бухгалтерського обліку займає об'єкт нашого дослідження (рис. 1.4).

Як видно з рис. 1.4, основні засоби та їх знос є об'єктами бухгалтерського обліку, які підлягають впливу всіх елементів методу бухгалтерського обліку, амортизація основних засобів являє собою інструмент за допомогою якого здійснюється перенесення вартості основного засобу на новостворений продукт та не може підлягати документуванню чи інвентаризації, а застосовується при оцінці об'єкта основного засобу.



--► можливість оцінки зносу основних засобів при інвентаризації шляхом застосування експертних оцінок

- ① процес зменшення корисності основних засобів
- ② необхідність коригування вартості основних засобів та покриття витрат на їх придбання
- ③ за допомогою амортизації вартості основних засобів можливим є коригування їх вартості на дату балансу
- ④ віднесення витрат понесених на придбання основних засобів здійснюється через розподіл вартості основних засобів шляхом амортизації
- ⑤ на рахунках відображаються: у сальдо та дебетовому обороті – величина первісної вартості об'єкта основного засобу і сума накопиченого зносу, у кредитовому обороті – величина зносу основного засобу, визначена шляхом амортизації даного об'єкта
- ⑥ кореспонденція рахунків відображає як формування первісної вартості основного засобу, так і амортизацію цього об'єкта
- ⑦ статична звітність показує первісну вартість об'єкта основного засобу та суму накопиченого зносу, динамічна звітність показує амортизацію, тобто процес нарахування зносу об'єкта основного засобу

**Рис. 1.4. Основні засоби як об'єкт дослідження в системі бухгалтерського обліку [54]**

Зазначимо, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [73] амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) та знос основних засобів – це сума амортизації об'єкта основних

засобів з початку його корисного використання.

Згідно з Податковим кодексом України [72], нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його виводу з експлуатації.

Згідно з Податковим кодексом України [72] амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Таким чином дослідження змісту поняття “амортизація” поряд із застосовуваними (часто синонімічно) поняттями “знос” і “зношення” дозволили визначити дані поняття наступним чином:

- знос – це частина вартості майна, яка відображає ступінь втрати ним вартості;

- зношення – об'єктивний процес зменшення корисності об'єкта (його фізичне та моральне старіння), що в подальшому унеможлиблює його використання за призначенням;

- амортизація – це процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту. Амортизація є інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат.

Амортизація є суб'єктивним явищем, адже суб'єкт господарювання вирішує, яким чином буде здійснюватися даний процес, які методи використовувати, яким чином формувати амортизаційний фонд та ін.

Отже, окреслення та розмежування вказаних вище понять дозволить забезпечити однозначне їх розуміння для оцінки необоротних активів, при формуванні облікової політики, удосконаленні порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку для відображення відповідних операцій.

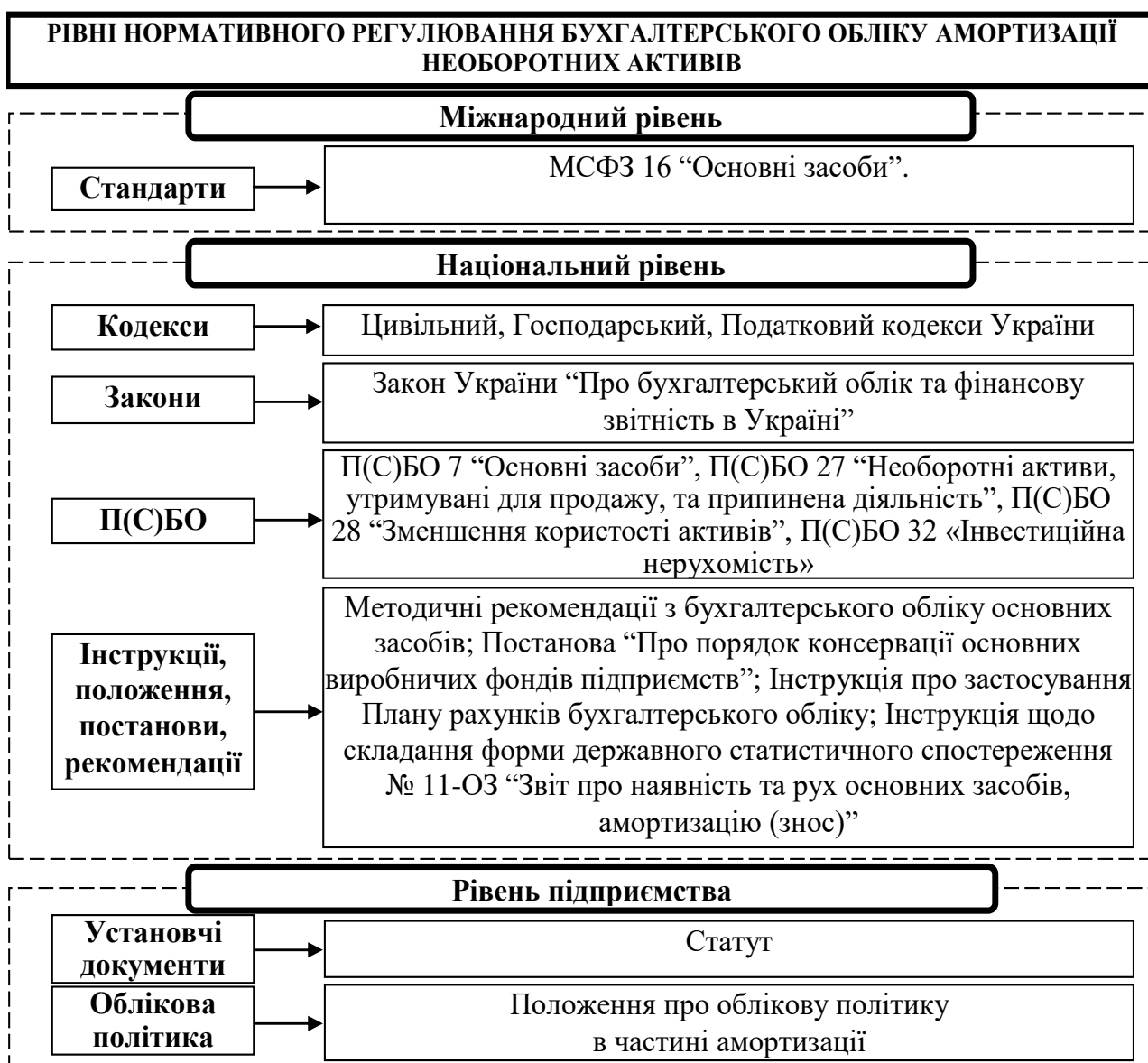
## **1.2. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю амортизації необоротних активів підприємства**

Створення законодавчо-нормативної бази щодо обліку та контролю необоротних активів є одним із головних чинників економічного розвитку підприємства, який покликаний оновлювати, поліпшувати стан та підвищувати ефективність використання основного капіталу. Відтак, відстеження законодавчо-нормативної бази надає об'єктивну інформацію про групи існуючих законодавчо-нормативних документів, що впливають на систему управління конкретного підприємства.

В загальному вигляді законодавча регламентація відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з нарахування амортизації необоротних активів поділяється на декілька рівнів (рис. 1.5).

На міжнародному рівні визначають загальні принципи та засади облікового відображення амортизації в світі, які мають рекомендований характер. На національному рівні встановлюються більш детальні положення, закріплені державою в нормативних актах (держава встановлює перелік альтернатив або чітко регулює деякі питання бухгалтерського обліку). На рівні підприємства основним нормативним документом, в якому регламентуються чіткі правила облікового відображення операцій з нарахування зносу є Положення про облікову політику. В Положенні про облікову політику закріплені альтернативи, вибрані підприємством для задоволення власних інтересів, тобто ті чіткі норми облікового відображення амортизації основних засобів, які не суперечать розробленим на національному рівні положенням.

Як видно з рис. 1.5, держава визначає основні принципи та правила облікового відображення амортизації, залишаючи при цьому альтернативні варіанти (вибір методу амортизації, вибір строків корисного використання та ін.), що надає можливість власникам обирати з них найоптимальніший, що забезпечить досягнення основних цілей підприємства.



**Рис. 1.5. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів [90, с.69]**

Зазначимо, що рівні нормативного регулювання процесу нарахування зносу є взаємопов’язаними та взаємообумовленими, що представлено на рис. 1.6.

З рис. 1.6. видно, що на міжнародному рівні встановлюються основні вимоги (рекомендації) щодо обліку амортизації. У зв’язку з тим, що Україна прагне виходити на міжнародний рівень, вона певною мірою переносить вимоги міжнародних стандартів у національні нормативні акти, які поширюється на українські підприємства та організації. Пристосовуючи

міжнародні стандарти до вимог українського законодавства, держава або чітко регламентує окремі питання обліку амортизації, або встановлює перелік альтернативних варіантів.



**Рис. 1.6. Взаємозв'язок рівнів нормативного регулювання обліку амортизації необоротних активів [90, с.70]**

В свою чергу, підприємства пристосовуються до специфіки національних стандартів та здійснюють вибір альтернативного варіанту аби забезпечити досягнення основних його цілей. Характеристика нормативних документів, які регулюють бухгалтерський облік амортизації на національному та міжнародному рівнях представлена в додатку А.

Як видно з додатку А, облік амортизації в Україні регулюється багатьма нормативними актами, що дає можливість розкрити майже всі аспекти відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку. Але в них немає єдиної точки зору щодо механізму державного контролю за амортизаційними відрахуваннями та не існує прямих вказівок про їх цільове використання.

З метою оцінки ступеня достатності нормативного регулювання обліку амортизації основних засобів на підприємстві необхідно порівняти окремі поняття та визначення, що надаються у документах нормативного забезпечення різних країн (додаток Б). За результатами проведеного дослідження в табл. 1.3 систематизовано основні питання, які набули законодавчого врегулювання в

частині амортизації необоротних активів у різних країнах.

Таблиця 1.3

**Поняття та визначення в частині амортизації необоротних активів, що надаються у нормативних документах різних країн [узагальнення автора]**

Питання, що розглядаються стосовно амортизації основних засобів	Україна	МСФЗ	Росія	Білорусь
Поняття амортизації	+	+	—	—
Поняття зносу	+	—	—	—
Об'єкт амортизації	+	—	+	+
Вартість (сума), що амортизується	+	+	—	+
Строки (період) нарахування амортизації	+	+	+	+
Строк корисного використання (експлуатації)	+	+	+	+
Методи амортизації	+	+	+	+
Розкриття інформації про амортизацію в примітках до фінансової звітності	+	+	+	—
Визнання амортизації у прибутку чи збитку	—	+	—	—
Ліквідаційна вартість	+	+	—	+
Складові амортизації, як процесу	—	—	—	+
Амортизаційні відрахування в умовах оренди та лізингу	—	—	—	+

Дані, наведені в табл. 1.3, свідчать про те, що нормативні документи щодо амортизації необоротних активів підприємства у зазначених країнах висвітлюють практично однакове коло питань. Варто також наголосити на тому, що в Україні, на відміну від інших країн, розкривається сутність поняття “знос”. Проте, слід зазначити, що, наприклад, в Росії, порівняно з Україною, питанню визначення понять “амортизація”, “знос”, “ліквідаційна вартість” та визначенню вартості, яка підлягає амортизації увага не приділяється взагалі.

Варто зазначити, що дослідження чинних нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку в Україні свідчить про неоднозначність та невирішеність низки питань щодо амортизації. Зокрема, це стосується наявності протиріч та внутрішніх неузгодженостей між різними нормативними актами.

Серед всієї різноманітності виявлених проблем нормативного регулювання амортизації, можна стверджувати, що основним проблемним питанням є неузгодженість понятійного апарату використовуваного у нормативно-правових документах.



З метою забезпечення ефективності функціонування підприємства в Україні дані проблеми потребують негайного вирішення та законодавчої регламентації.

Так, питання бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів регулюється Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [75], Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [73], Податковим кодексом України [72], що обумовлено об’єктивною необхідністю детального та чіткого визначення окремих питань, що стосуються тлумачення окремих визначень. Порівняння даних нормативних актів наведено в табл. 1.4.

*Таблиця 1.4*

**Відмінності у обліку амортизації необоротних активів відповідно для цілей фінансового обліку та для податкових розрахунків**

Найменування показника	Фінансовий облік	Податкові розрахунки
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [73]	Податковий кодекс України [72]
<b>Поняття</b>	<b>Основні засоби</b>	<b>Основні засоби</b>
Облік основних засобів	Пооб’єктний	Пооб’єктний
Кількість груп основних засобів	Шістнадцять	Шістнадцять
Визначення поняття “амортизація”	Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)	Систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання
Строк корисного використання	Визначається підприємством при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс)	Встановлюється наказом по підприємству, але має бути не менший мінімально допустимого строку
Фактори, що впливають на строк корисної експлуатації об’єкта	- очікуване використання об’єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; - фізичний та моральний знос, що передбачається;	- очікуване використання об’єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; - фізичний та моральний знос, що передбачається;

Продовж. табл. 1.4

Найменування показника	Фінансовий облік	Податкові розрахунки
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [73]	Податковий кодекс України [72]
Поняття	Основні засоби	Основні засоби
	- правові або інші обмеження щодо строків використання об’єкта та інші фактори	- правові або інші обмеження щодо строків використання об’єкта та інші фактори
Зміна строку корисного використання	Строк корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання	Строк корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання
Періодичність нарахування амортизації	Щомісяця	Щомісяця
Методи нарахування	Методи обираються підприємством самостійно: 1) прямолінійний; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискорене зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивний; 5) виробничий	Метод визначається наказом про облікову політику: 1) прямолінійний; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискорене зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивний; 5) виробничий

Дані табл. 1.4 свідчать, що порядок визначення строків корисного використання об’єкта, що амортизується, відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” та Податковим кодексом України є майже однаковим. Різниця полягає лише в тому, що у Податковому кодексі України держава встановила обмеження, аби забезпечити дотримання принципу обачності (застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства).

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ДП «Дніпропетровське лісове господарство»**

ДП «Дніпропетровське лісове господарство» - створене на підставі наказу Міністерства лісового господарства України від 31.10.1991 року №133 «Про організаційну структуру управління лісовим господарством», засноване на державній власності належить до сфери управління Державного комітету лісового господарства України та входить до сфери управління Дніпропетровського обласного управління лісового господарства.

Місце знаходження підприємства: Україна 49100 м.Дніпро, вул. Космічна 35.

ДП «Дніпропетровське лісове господарство» має такі структурні підрозділи:

- Ленінське лісництво;
- Кіровське лісництво;
- Любимівське лісництво;
- Микільське лісництво;
- Ремонтно-технічна майстерня.

Відповідно до Статуту (додаток В) ДП «Дніпропетровське лісове господарство» створено з метою:

- ведення лісового господарства, охорони, захисту, раціонального використання та відтворення лісів;
- охорони, відтворення та раціонального використання державного мисливського фонду на території мисливських угідь, наданих у користування підприємству.

Основними напрямками діяльності ДП «Дніпропетровське лісове господарство» є:

- проведення заходів з відновлення лісів, підвищення їх продуктивності, створення насаджень із швидкоростучих і технічно цінних порід;

- здійснення заходів із заміни малоцінних низькопродуктивних насаджень на високопродуктивні, залісення малопродуктивних земель;
- організація лісонасінневої справи і лісових розсадників;
- збереження та посилення захисних властивостей лісів, лісонасаджень, що виконують захисні, водоохоронні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі та рекреаційні функції;
- поліпшення стану і підвищення продуктивності лісів.

ДП «Дніпропетровське лісове господарство» має самостійний баланс, відокремлене майно, рахунки в установах банків, печатку, штамп, бланки зі своїм найменуванням тощо.

Організаційна структура, штатний розклад і чисельність працівників затверджується органом управління підприємства в порядку, передбаченому установчими документами та Статутом і погоджуються з виконавчим органом Дніпропетровської міської ради.

Організаційні заходи щодо порядку ведення бухгалтерському обліку на ДП «Дніпропетровське лісове господарство», складання та подання звітності здійснюється згідно наказу № 1 від 03.01.2017 р. "Про облікову політику підприємства" (додаток Д).

Бухгалтерський облік ведеться на підприємстві за журнальною формою обліку з елементами автоматизації господарських операцій, як певною системою реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації.

Журнали побудовані за кредитовою ознакою реєстрації господарських операцій на синтетичних рахунках. Синтетичні рахунки реєструють тільки за кредитом відповідних рахунків у кореспонденції з рахунками, що дебетуються. До перенесення підсумків до Журналу дані первинних документів групують у нагромаджувальних реєстрах.

Наприкінці місяця підсумки журналів і відомостей переносять до Головної книги, на основі якої складають Баланс (Звіт про фінансовий стан) та інші форми звітності (додатки Е, Ж, И) .

У Головній книзі відображають початкове сальдо, поточні обороти і

сальдо на кінець звітної періоду (місяця, кварталу, року) за кожним синтетичним рахунком. Головна книга відкривається на рік.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності проводиться інвентаризація активів і зобов'язань. Для цього окремими наказами керівника призначається склад комісії для проведення інвентаризації та обробки її результатів; встановлюються строки інвентаризацій за результатами інвентаризації складаються інвентаризаційні описи, при необхідності у причетних осіб беруться пояснення та робляться висновки.

Отже, бухгалтерський облік на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

Для отримання детальної інформації про стан і результати діяльності ДП «Дніпропетровське лісове господарство» у табл. 1.5 проведено аналіз показників фінансово-господарської діяльності за 2016-2018 роки за даними звітності підприємства (додатки Е, Ж, И).

Показники табл. 1.5 об'єднано у чотири блоки: капітал, ресурси, економічні показники та фінансові показники. Перелічені групи показників виступають інструментом об'єктивної оцінки фінансового стану та результатів діяльності даного підприємства.

Як свідчать дані табл. 1.5 загальна величина капіталу у 2018 році становила 2660 тис. грн, що на 200 тис. грн або на 7,0% менше, ніж на кінець 2016 року та на 49 тис. грн, або на 1,9 % більше показника 2017 року (рис. 1.7).

Власний капітал ДП «Дніпропетровське лісове господарство» у 2018 році становив 1776 тис. грн, що на 110 тис. грн, або на 5,8% менше, ніж на кінець 2016 року та на 33 тис. грн або на 1,8 % менше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 884 тис. грн., що на 90 тис. грн, або на 9,2% менше, ніж на кінець 2016 року та на 82 тис.грн, або на 10,2% більше показника 2017 року, що характеризую діяльність підприємства негативно.

**Показники фінансово-господарської діяльності**  
**ДП «Дніпропетровське лісове господарство» за 2016-2018 рр.,**  
**тис.грн (станом на кінець року)**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	2860	2611	2660	-200	+49	93,0	101,9
1.1. Власний капітал:	1886	1809	1776	-110	-33	94,2	98,2
- у т. ч. власний оборотний капітал	-194	-72	201	+395	+273	-103,6	-279,2
1.2. Нерозподілений прибуток							
непокритий збиток	-	-18	-12	-12	+6	-90,8	66,7
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	974	802	884	-90	+82	90,8	110,2
- поточні зобов'язання за розрахунками	-	82	271	+271	+189	-	У 3 рази
2. Ресурси:							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	4362	4681	4726	+364	+45	108,3	101,0
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн у т.ч.:	622	755	908	+286	+153	146,0	120,2
- запасів	168	465	530	+362	+65	315,2	114,0
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, осіб	65	64	62	-3	-2	95,4	96,9
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	2768	2519	3325	+557	+806	120,1	132,0
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн	1933	3411	3783	+1850	+372	195,7	110,9
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	1038	2658	2931	+1893	+273	У 2,8 рази	110,3

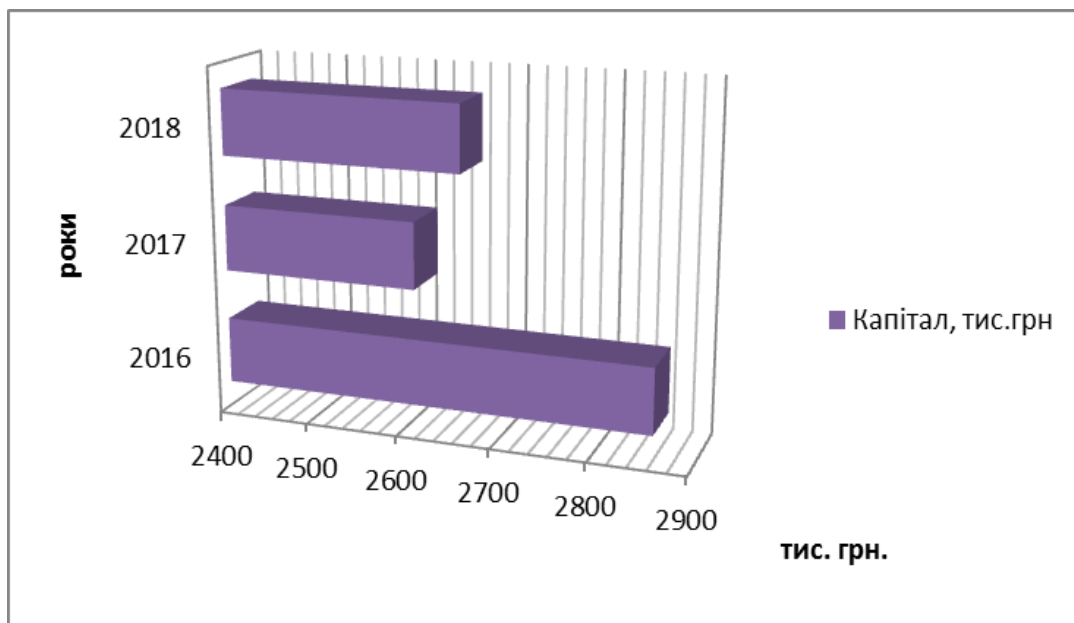
Продовж. табл. 1.5

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
3.3. Витрати, тис. грн							
3.3.1. Від операційної діяльності	5082	4318	5711	+629	+1393	112,4	132,3
3.4. Витрати на 1 грн виручки, коп.	2,63	1,27	1,51	-1,12	+0,24	57,42	119,25
3.5. Прибуток (збиток), тис. грн:							
3.5.1. Валовий прибуток (збиток)	895	753	852	-43	+99	95,2	113,1
3.5.2. Від операційної діяльності	41	-438	-1238	-1279	-800	У- 30 разів	282,6
3.5.3. Від звичайної діяльності до оподаткування	41	-18	9	-32	+27	22,0	-50,0
3.5.4. Чистий прибуток	34	-18	6	-28	+24	17,6	-33,3
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	29,7	53,3	61,0	+31,3	+7,7	205,2	114,5
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	3549	3280	4469	+920	+1189	125,9	136,3
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн	0,44	0,73	0,80	+0,36	+0,07	180,6	109,9
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,659	0,693	0,668	+0,008	-0,025	-	-
4.2. Фінансової залежності	1,516	1,443	1,443	-0,073	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,124	0,083	0,184	+0,060	+0,101	-	-
4.4. Термінової ліквідності	0,181	0,184	0,331	+0,150	+0,146	-	-
4.5. Загальної ліквідності	0,458	0,493	0,743	+0,284	+0,250	-	-

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 4726 тис. грн та має тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2016 роком їх вартість зросла на 364 тис. грн або на 8,3%, а у порівнянні з минулим 2017 роком на 45 тис. грн., або на 1,0%.

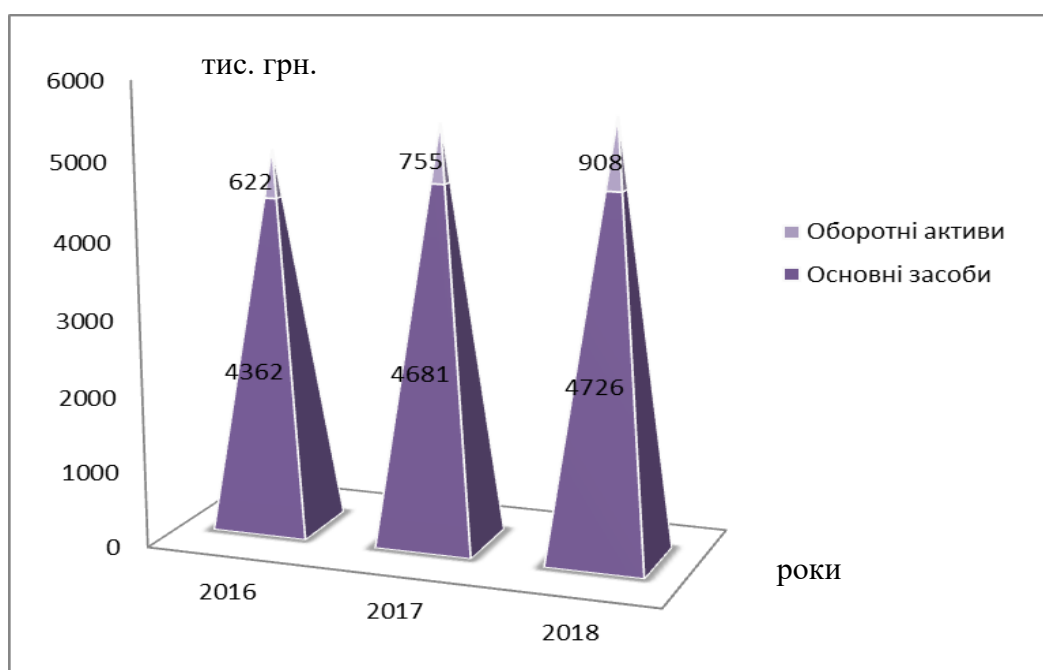
Динаміка фондовіддачі основних засобів має позитивну тенденцію. У 2018 році фондовіддача становила 0,80 грн, що більше, ніж у 2016 році на 0,36

грн, або на 80,6% та на 0,07 грн більше, ніж у минулому році, або на 9,9%.



**Рис. 1.7. Динаміка капіталу ДП «Дніпропетровське лісове господарство» за 2016-2018 рр.**

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 908 тис. грн, що на 286 тис. грн, або на 46,0% більше, ніж у 2016 році, та на 153 тис.грн або на 20,2 % більше показника минулого року (рис. 1.8).



**Рис. 1.8. Структура активів ДП «Дніпропетровське лісове господарство» за 2016-2018 рр.**



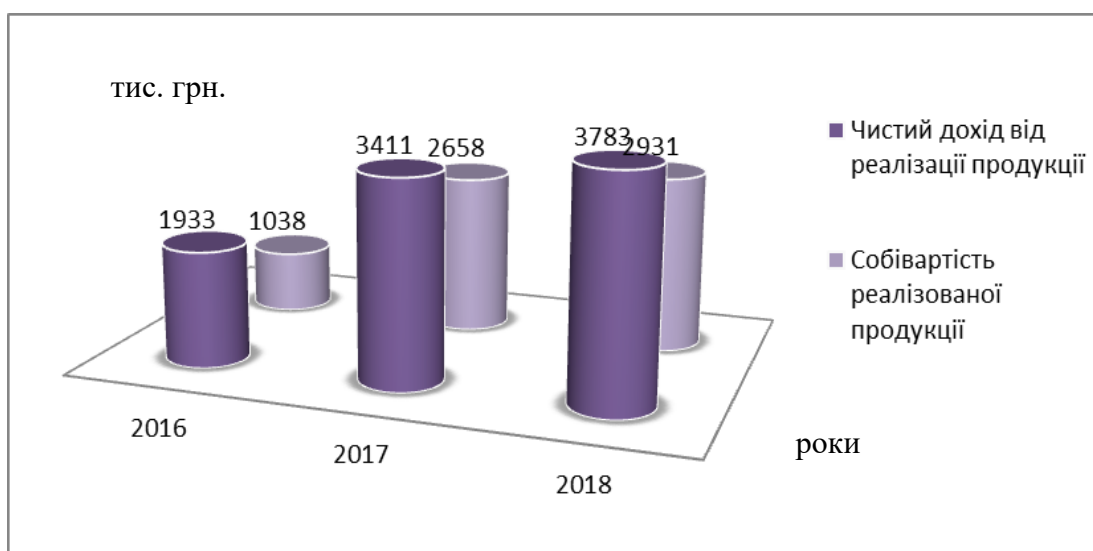
Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році скоротилася на 3 особи у порівнянні з 2016 роком та на 2 особи в порівнянні з 2017 роком і становила у 2018 році 62 особи.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 3325 тис.грн, і збільшився у порівнянні з 2016 роком на 557 тис. грн. або на 20,1%, а у порівнянні з 2017 роком збільшився на 809 тис. грн., або на 32,0%.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2018 році 4469 тис.грн, що на 920 грн, або на 25,9% більше, ніж у 2016 році та на 1189 грн, або на 36,3% більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2018 році показник становив 61,0 тис. грн, що на 31,3 тис. грн, або у 2 рази вище, ніж у 2016 році та на 7,7 тис. грн або на 14,5% вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ДП «Дніпропетровське лісове господарство», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 3783 тис. грн, що менше показника 2016 року на 1850 тис. грн, або на 95,7% та більше, ніж у минулому році на 372 тис. грн, або на 10,9% (рис. 1.9).



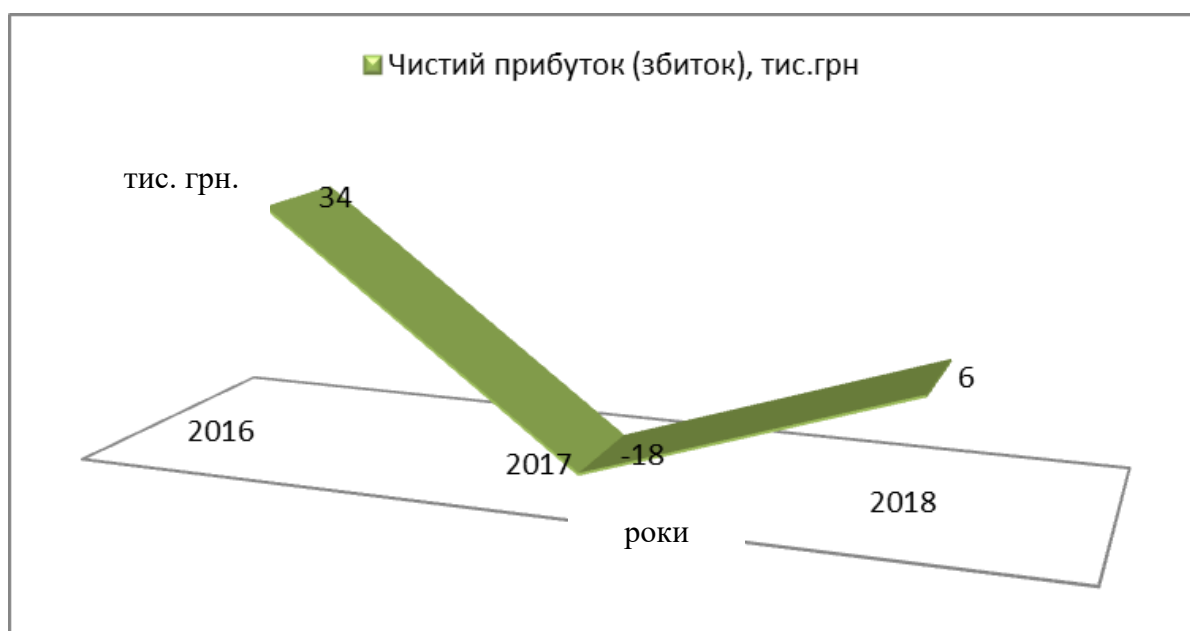
**Рис. 1.9. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ДП «Дніпропетровське лісове господарство» за 2016-2018 рр.**

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання. Так, цей показник у 2018 році становив 2931 тис. грн, що на 1893 тис. грн. або у 2,8 рази більше, ніж у 2016 році та на 273 тис. грн. або на 10,3% більше, ніж у 2017 році.

Аналіз валового прибутку ДП «Дніпропетровське лісове господарство» протягом 2016-2018 років свідчить, що валовий прибуток у 2018 році становив 852 тис. грн, що на 43 тис. грн, або на 4,8% менше, ніж у 2016 році, та на 99 тис. грн більше, або на 13,1%, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало збиток у сумі 1238 тис. грн, що на 1279 тис. грн більше показника 2016 року та на 800 тис. грн. більше розміру збитку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 6 тис. грн, що на 28 тис. грн. менше показника 2016 року, та на 24 тис. грн. більше розміру збитку 2017 року (рис. 1.10).



**Рис. 1.10. Динаміка чистого прибутку (збитку) ДП «Дніпропетровське лісове господарство» за 2016-2018 рр.**

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.5), ДП «Дніпропетровське лісове господарство» мало позитивний фінансовий

результат протягом досліджуваних 2016, 2018 років, а у 2017 році підприємство було збитковим.

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти. Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 50%. станом на кінець 2018 року коефіцієнт автономії склав 0,65, що свідчить про фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. Станом на кінець 2018 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,184, що менше від нормативного значення. Отже, необхідно звернути увагу на значення даного показника.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. Станом на кінець 2018 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 0,743, що нижче від нормативного значення 1, та показує, що на кожну гривню поточних зобов'язань приходить 0,74грн. оборотних коштів.

Отже, показники діяльності ДП «Дніпропетровське лісове господарство» протягом 2018 року не можна оцінити однозначно, так як одні показники покращуються, а інші - погіршуються.

## Висновки за розділом 1

1. Відсутність єдиного підходу до розуміння понять “амортизація”, “знос” і “зношення” у сфері бухгалтерського обліку призводить до некоректного тлумачення ознак даних термінів. Для усунення даних розбіжностей уточнено понятійний апарат щодо амортизації необоротних активів. Зокрема, під поняттям “знос” слід розуміти частину вартості майна, яка відображає ступінь втрати ним вартості; “зношення” визначається як об’єктивний процес зменшення корисності об’єкта (його фізичне та моральне старіння), що в подальшому унеможлиблює його використання за призначенням; під поняттям “амортизація” запропоновано розуміти процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту.

2. Необоротні активи та їх знос є об’єктами бухгалтерського обліку, які підлягають впливу всіх елементів методу бухгалтерського обліку, амортизація необоротних активів являє собою інструмент за допомогою якого здійснюється перенесення вартості необоротного активу на новостворений продукт та не може підлягати документуванню чи інвентаризації, а застосовується при оцінці об’єкта необоротного активу. Таким чином, встановлено, що амортизація є інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат.

3. Системний аналіз фахової наукової та практичної літератури виявив ряд невирішених питань щодо амортизації необоротного активу, що, зокрема, пов’язано із зміною законодавства з бухгалтерського обліку і оподаткування. Так, виявлено проблему доцільності відображення на рахунках бухгалтерського обліку формування та використання амортизаційного фонду, для вирішення якої обґрунтовано необхідність введення додаткового позабалансового рахунку на забезпечення оновлення об’єктів основних засобів для чіткого визначення управлінським персоналом підприємства обсягів та можливостей витрат на оновлення об’єктів основних засобів; а також проблему реалізації

амортизаційної політики на макро- та мікрорівнях, на вирішення чого доведено її значення у забезпеченні відтворення необоротного активу.

4. У ході дослідження визначено роль інформаційної складової обліку в забезпеченні амортизаційної політики на макро- та мікрорівнях. Визначено, що на формування амортизаційної політики підприємства впливають ряд зовнішніх факторів (амортизаційна політика держави, науково-технічний прогрес, галузь діяльності, вид діяльності, рівень інфляції, податкова, грошово-кредитна, цінова та інвестиційна політики держави) та внутрішніх факторів (вартість необоротних активів, строк корисної експлуатації необоротних активів, технологія виробництва, рівень комп'ютеризації, методи амортизації необоротних активів).

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

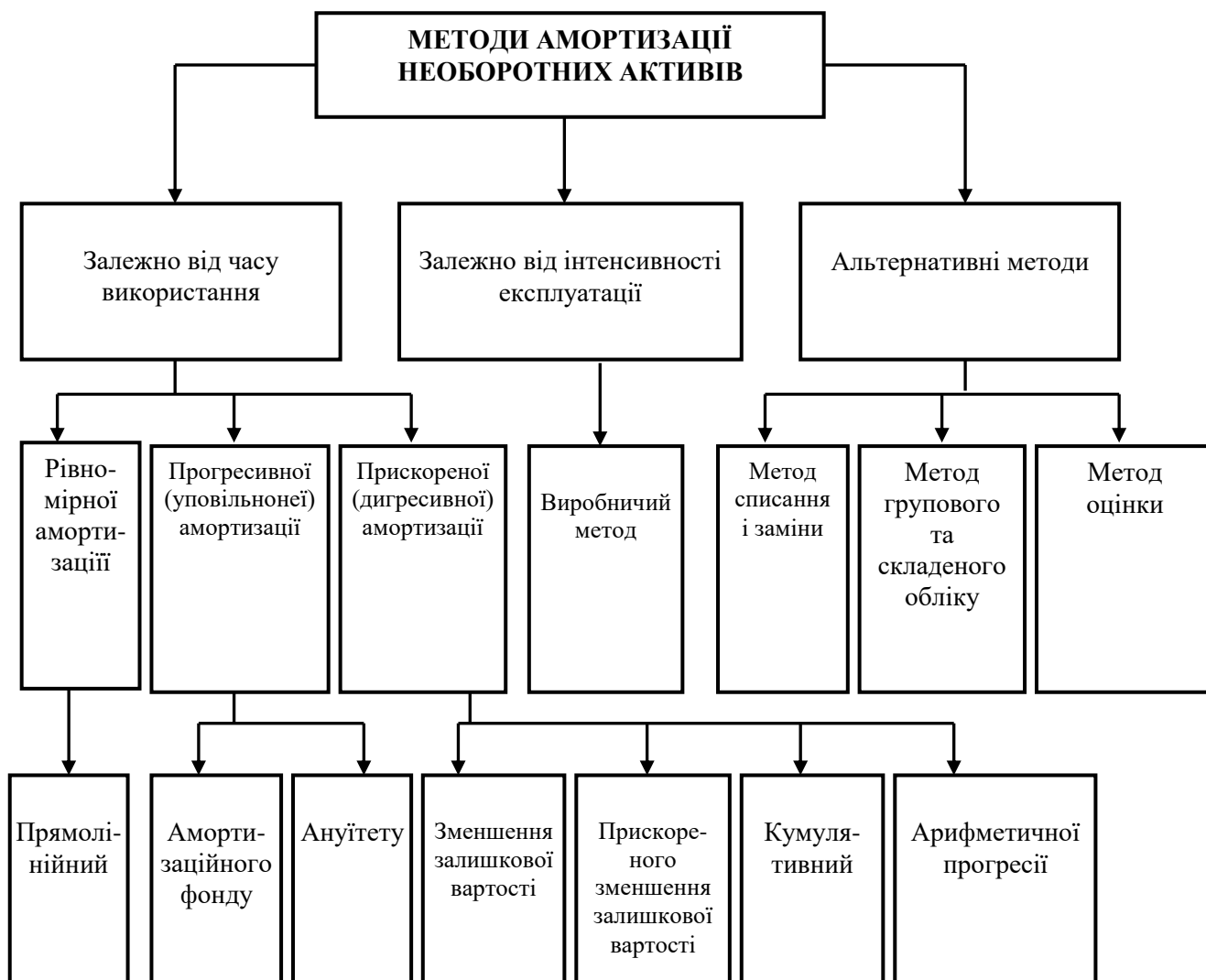
#### **2.1. Методи нарахування амортизації необоротних активів підприємства, їх критична оцінка**

Основою реформування податкової системи України має бути визнання того факту, що в цілому податкова система України вже склалася, і попри всі свої недоліки, не повинна розглядатись як така, що має підлягати докорінному реформуванню. Тобто створення нової законодавчої бази у сфері оподаткування повинно віддзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. Тому особливості класифікації необоротних активів та методи нарахування амортизації є дуже важливим науковим та практичним завданням для підприємств України.

Оскільки для розрахунку амортизації необоротних активів застосовуються різні методи, які містять ряд специфічних особливостей та показників, вважаємо за доцільне запропонувати внутрішні первинні документи суб'єкта господарювання в частині розрахунку даних показників за кожним із методів амортизації.

Метод амортизації – це прийом, який забезпечує систематичність у розподілі вартості об'єктів необоротних активів протягом їх корисного використання [34]. За період знаходження необоротних активів на підприємстві повинна бути накопичена сума через систематичне віднесення частки вартості об'єктів до витрат виробництва.

Багатоваріантність методів амортизації зумовлена існуванням різних підходів стосовно бази нарахування амортизації (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Класифікація методів амортизації необоротних активів [22, с. 110]**

Так, найчастіше використовується група методів нарахування амортизації, які базуються на часі використання необоротних активів. Тобто термін корисного використання становить декілька років, і кожного року нараховується певна сума амортизації. Цей підхід має перевагу в тому, що по закінченню терміну корисного використання вартість необоротних активів, яка амортизується, буде повністю перенесена на собівартість продукції і створяться умови для подальшого оновлення необоротних активів [22, с. 111].

Методи нарахування амортизації залежно від часу використання необоротних активів мають певні відмінності, що зумовлено існуванням різних поглядів стосовно нарахування амортизації протягом періоду їх використання [22, с. 112].

Суть першого підходу до методу нарахування амортизації полягає в тому, що підприємство повинно максимально швидко компенсувати свої витрати, пов'язані з придбанням необоротних активів, тому необхідно максимум витрат відносити на собівартість продукції з початку експлуатації об'єктів, поступово зменшуючи рівень амортизаційних відрахувань протягом терміну корисного використання об'єкта.

Зміст другого підходу полягає в тому, що рівень амортизаційних відрахувань залежить від рівня зношеності необоротних активів: чим більше зношеність, тим більше вони потребують ремонтів і запасних частин і як наслідок, тим більшими повинні бути амортизаційні відрахування.

У другій групі методів амортизація визначається з урахуванням інтенсивності експлуатації необоротних активів. Тобто річна сума амортизації залежить від обсягу виконаних робіт, що повністю відображає використання необоротних активів у виробництві [22, с. 112].

За третьою групою методів амортизація необоротних активів дорівнює первісній вартості основних засобів, які вибули протягом звітного періоду. Остання група методів може бути застосована тільки в певних галузях економіки. Ці три групи методів мають суттєві відмінності в застосуванні, але результат один – перенесення вартості об'єктів на собівартість виробленої продукції та створення резерву для відтворення необоротних активів [22, с. 113].

У зв'язку з цим слід розглянути особливості кожного з методів амортизації необоротних активів для визначення їх впливу на документальне забезпечення.

Проблема вибору оптимального варіанту нарахування методу амортизації неодноразово піднімалася в різних літературних джерелах. Зокрема, дослідження даної проблематики розкриті у працях Н.Г. Виговської, Т.В. Еременко, В.В. Жука та ін.

Як зазначає Н.Г. Виговська, під методом амортизації необхідно розуміти розподіл вартості засобів праці протягом терміну їх служби у визначеному



системному порядку [22, с.115]. Метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигод від цього активу та забезпечувати дотримання наступних принципів бухгалтерського обліку:

- принципу повного висвітлення: у фінансові звітності повинна міститися вся інформація про операції з нарахування зносу, бо вони, в свою чергу, впливають на рішення, що приймаються на основі цих операцій;

- принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Амортизація дозволяє відображати витрати на придбання необоротних активів, відповідно, в тому періоді, в якому використання необоротних активів призводить до отримання доходів [22, с. 117].

Отже, застосування даних принципів дозволить достовірно та в повному обсязі відображати процес нарахування зносу на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства.

Вибір методу нарахування амортизації є важливим елементом системи. Він визначає базу й алгоритм амортизаційних відрахувань за певний період для конкретних об'єктів. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звернути увагу на переваги та недоліки кожного з методів у певних виробничих умовах [7, с. 38], тому вважаємо доречним розглянути закордонний досвід нарахування амортизації.

Відповідно до п. 47 МСБО 16 "Основні засоби" [64] різні методи амортизації можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється. Результатом застосування методу зменшення залишку є зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації. Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу. Суб'єкт господарювання обирає метод, який найкраще

відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Такий метод застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не трапляється змін в очікуваній формі споживання цих майбутніх економічних вигід.

Так, в обліку Польщі, як і в колишньому українському обліку, амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів. Величина нарахованого зносу може коливатись залежно від кількості робочих змін; рівня технологічного та економічного прогресу; виробничих потужностей; строку експлуатації попередньо встановленої ліквідаційної вартості; коефіцієнтів зносу відповідно до податкового законодавства [22, с. 125].

У Португалії взагалі дозволяється використовувати лише лінійний метод нарахування. У Люксембурзі амортизаційні відрахування не нараховуються по активах, які мають невизначений термін експлуатації [22, с. 127].

У законодавстві Німеччини не передбачено жодних конкретних методів амортизації. На практиці найчастіше застосовуються прямолінійний метод і метод зменшення залишку. Строки служби активів, як правило, зазвичай встановлюються за спеціальними галузевими податковими таблицями [22, с. 128].

У Франції також використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається [22, с. 128].

Комерційна амортизація за індивідуальними рахунками у Франції включається до результату по звичайних операціях, тоді як додаткові суми амортизації з метою оподаткування включаються до складу екстраординарних операцій. При консолідації, як правило, відображається тільки комерційна амортизація. Найбільш розповсюджений строк знецінення складає 20-30 років для будівель та споруд, 10 років – для основних виробничих засобів і для обладнання та 5 років – для транспортних засобів. З 1960 р. у Франції дозволяється використання методу прискореного списання вартості [22, с. 129].

У Нідерландах та Іспанії норми амортизації не співпадають з нормами,

передбаченими податковим законодавством [22, с. 130].

У той же час в американській обліковій практиці застосовується багатоваріантність вибору методу визначення величини зносу, причому вибір такого методу і строк корисного функціонування активу, що амортизується, здійснює саме керівництво підприємства, тобто рішення приймається на підставі професійного судження бухгалтера про це питання [22, с. 130].

Важливо підкреслити, що в системі США можуть переглядатися норми амортизації, але сама оцінка об'єкта перегляду не підлягає. Це пов'язано з тим, що, змінюючи оцінку, бухгалтер порушує принцип відповідності – співставлення раніше понесених витрат з отриманими в даному звітному періоді доходами, – що викривляє фінансовий результат і призводить до необґрунтованої зміни оподатковуваного прибутку [22, с. 131].

У Данії амортизаційні ставки існують окремо для фінансового та податкового обліку. Зазвичай тут використовують прямолінійний метод (будівлі та споруди – 50–100 років; основні виробничі засоби – починаючи з 3 років). Проводити капіталізацію фінансових витрат на створення власних активів протягом періоду, коли вони стають придатними для використання, в Данії законом дозволяється, однак широко вона не застосовується [22, с. 132].

В українському законодавстві до перелічених методів додається також метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод, а методологічні засади цих процесів визначені в П(С)БО 7 “Основні засоби” [73].

Згідно з цим стандартом, необхідно послідовно застосовувати критерій визнання активу у балансі, згідно з яким актив визнається в балансі доти, поки очікується надходження економічних вигод від використання активу до підприємства у майбутньому. Отже, період корисного використання необоротних активів повинен визначатися кожним підприємством, виходячи із особливостей та потреб його господарювання, а також морального та фізичного старіння того чи іншого об'єкта.

Цей термін корисного використання необоротних активів може суттєво відрізнятися для одних і тих же їх видів у різних користувачів за різних умов та

напрямів використання. Регулюючим показником нарахованого зносу може бути ліквідаційна вартість необоротних активів, яка є величиною, обернено пропорційною до тривалості терміну корисного використання цього засобу. Ліквідаційна вартість необоротного активу – це чиста сума, яку підприємство планує отримати після вирахування очікуваних витрат на вибуття в кінці терміну його корисної експлуатації.

Як строк експлуатації, так і ліквідаційна вартість впливає на суму бухгалтерської амортизації. Її нараховують щомісяця, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і закінчуючи місяцем, наступним після його зупинення.

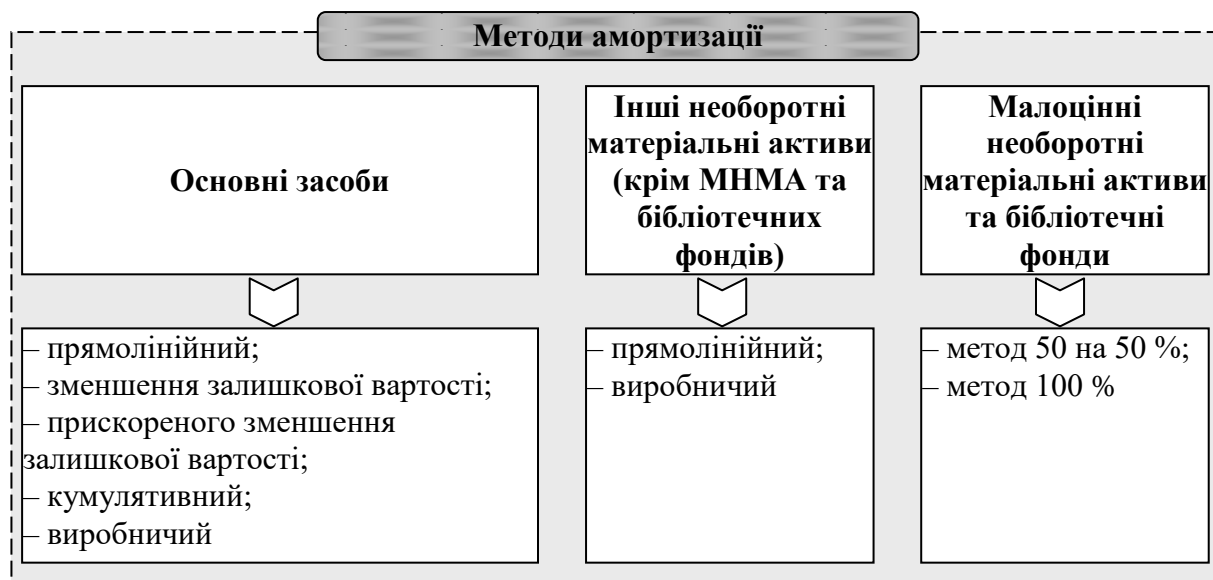
Амортизацію припиняють нараховувати при реконструкції, модернізації, добудуванні, дообладнанні і консервації об'єкта з місяця, наступного після початку таких заходів [7].

Для амортизації одних і тих же необоротних активів у різних користувачів можуть застосовуватись різні методи амортизації, при виборі більш адекватного з яких необхідно користуватись моделлю, що описує надходження економічних вигід на підприємство від використання цього основного засобу [7].

На сьогодні в Україні відсутні чіткі правила щодо вибору методу амортизації, який би був найкращим для підприємств різних організаційно-правових форм та різних галузей. Усі методи можна вважати різними, адже вони переслідують різну мету в частині прискореного чи звичайного списання необоротних активів.

Законодавством встановлено, ряд методів амортизації, які підприємства можуть застосовувати на практиці (рис. 2.2).

Як видно з рис. 2.2 амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) відповідно до П(С)БО 7 здійснюється із застосуванням таких методів:



**Рис. 2.2. Методи амортизації відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” [76]**

### 1. Прямолінійний метод.

За яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об’єкта основних засобів.

Переваги: цей метод відрізняється легкістю розрахунку.

Недоліки: не враховується моральний знос об’єктів основних засобів та фактор підвищення витрат на ремонти під час експлуатації об’єкта.

На ДП «Дніпропетровське лісове господарство» саме цей метод прийнято обліковою політикою підприємства (додаток Д). Його застосовують і в податковому і в бухгалтерському обліку підприємства.

### 2. Зменшення залишкової вартості (відсотковий).

За яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об’єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об’єкта на його первісну вартість.

Переваги: протягом перших років експлуатації об’єкта основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення.

Недоліки: передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості, необхідної для розрахунку норми амортизації.

### 3. Прискореного зменшення залишкової вартості.

За яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Переваги: протягом перших років експлуатації об'єкта основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення.

Недоліки: при застосуванні даного методу в перші роки експлуатації об'єкта основних засобів показник собівартості завищується. Недоліком також є складність розрахунку.

### 4. Кумулятивний.

За яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Переваги: на відміну від інших прискорених методів суми нарахування, зменшення амортизаційних сум відбувається рівномірно.

Недоліки: певна трудомісткість.

### 5. Виробничий.

За яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів. Застосовується для нарахування амортизації об'єктів основних засобів, технічний стан яких залежить від кількості виробленої продукції.

Переваги: цей метод дуже раціональний.

Недоліки: застосування пов'язане з трудностю визначення виробітку (продуктивності) окремих об'єктів основних засобів.

Метод зменшення залишкової вартості (відсотковий), прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» не застосовується, тому що достатньо трудомісткі і потребують обґрунтування в податковому обліку. Всі методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості не враховують моральний знос об'єктів.

Отже, встановлено, що ні один з методів нарахування амортизації не враховує моральний знос основних засобів. Ретельний облік та аналіз нарахування амортизації основних засобів забезпечує достовірну інформацію щодо стану засобів виробництва підприємства. А вибір найбільш прийняттого метода нарахування амортизації, сприятиме своєчасному відновленню основних засобів та управлінню фінансово-економічною діяльністю підприємства. ДП «Дніпропетровське лісове господарство» застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації, тому що він менш за все потребує зусиль з боку облікового персоналу та повністю тотожний і в бухгалтерському обліку і в податковому.

Відповідно до Податкового кодексу України [72] класифікація основних засобів та інших матеріальних необоротних активів здійснюється за шістнадцятьма групами та за шістьма групами нематеріальних активів, де також зазначені мінімально допустимі строки корисного використання.

Варто зазначити, що до основних засобів відносяться не лише ті активи, облік яких регламентовано П(С)БО 7 «Основні засоби» [73] та МСБО 16 «Основні засоби» [64], але й активи, облік яких регулюють інші стандарти.

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації відповідно до ст. 145 ПКУ наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів згідно з Податковим Кодексом України [72]**

<b>Групи</b>	<b>Мінімально допустимі строки корисного використання, років</b>
<b>Група 1</b> – земельні ділянки	-
<b>Група 2</b> - капітальні витрати на поліпшення, не пов'язані з будівництвом	15
<b>Група 3</b> – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
<b>Група 4</b> – машини та обладнання	5
З них:	
Електронно-обчислювальні машини, Інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнають роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн	2
<b>Група 5</b> – транспортні засоби	5
<b>Група 6</b> – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
<b>Група 7</b> – тварини	6
<b>Група 8</b> – багаторічні насадження	10
<b>Група 9</b> – інші основні засоби	12
<b>Група 10</b> – бібліотечні фонди	-
<b>Група 11</b> – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
<b>Група 12</b> – тимчасові (не титульні) споруди	5
<b>Група 13</b> – природні ресурси	-
<b>Група 14</b> – інвентарна тара	6
<b>Група 15</b> – предмети прокату	5
<b>Група 16</b> – довгострокові біологічні активи	7

З табл. 2.1 видно, що класифікація основних засобів в податковому обліку передбачає 16 груп і, що мінімальний строк корисного використання будівель становить 20 років, а транспортних засобів – 5 років.

Нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів здійснюється із застосуванням одного з двох зазначених методів:

- 1) у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його



вартості, яка амортизується, та решта вартості - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

2) в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Суттєвим аспектом у відображенні на рахунках бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів є необхідність оцінки суми амортизаційних відрахувань. Відповідно, методи амортизації безпосередньо впливають на суму амортизаційних відрахувань, та, як наслідок, на відображення в бухгалтерському обліку ступеню зношеності необоротних активів.

Зазначимо, що умовою достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів є узгодженість бухгалтерського та податкового законодавства.

## **2.2. Облік амортизації необоротних активів підприємства**

Бухгалтерський облік дозволяє забезпечити систему управління інформацією про стан зношення необоротних активів підприємства та резервів щодо їх технічного оновлення, а також є інформаційною базою внутрішнього контролю ефективності використання необоротних активів на підприємстві.

Зважаючи на вищезазначене, необхідно сформувати інформаційно-аналітичну систему за елементами бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних активів, що в подальшому надасть можливість визначити правильність та доцільність здійснюваних операцій, оперативно контролювати їх відображення і ефективність в межах підприємства.

Організація бухгалтерського обліку здійснюється для формування достовірної та повної інформації з метою її надання користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також для забезпечення ефективного та дієвого контролю за майном підприємства. Обґрунтувавши

необхідність дотримання системності в організації бухгалтерського обліку, вважаємо доречним деталізувати систему бухгалтерського обліку в розрізі операцій з амортизації необоротних активів за елементами, наведену в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Основні елементи системи бухгалтерського обліку по операціях з обліку  
амортизації необоротних активів ДП «Дніпропетровське лісове  
господарство»**

Назва елемента	Інформаційне забезпечення	Призначення елемента
Система бухгалтерського обліку		
Визначення (ідентифікація, визнання) об'єкта в якості необоротного активу	Оцінка вартості та терміну експлуатації об'єкта по документам калькулювання вартості оприбуткування та введення в експлуатацію	Визначення об'єктів, що належать обліку в складі основних засобів
Класифікація необоротних активів	Відповідно до вимог Податкового кодексу України	Окреслення однорідних груп основних засобів, визначення термінів їх корисного використання, проведення амортизаційної політики
Оцінка об'єктів необоротних активів	Відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби”	Облік, визначення доходності від використання основних засобів, визначення чистих активів підприємства, використання в інвестиційній діяльності, упередження збитків від неналежного використання основних засобів та ін.
Документальне оформлення	Оформлення первинних документів за формою ОЗ-1 – 9; ОЗ-14 – 16	Надання юридичної сили операціям з амортизації основних засобів
Відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку	Відображення сум на рахунках 10 “Основні засоби”, 13 “Знос необоротних активів (амортизація)”, 83 “Амортизація” та 09 “Амортизаційні відрахування” з деталізацією інформації на відповідних субрахунках	Групування та збереження даних щодо операцій, з амортизації основних засобів за весь період діяльності
Ведення облікових регістрів	Відомість обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і нарахування амортизації (зносу)	Систематизація та накопичення інформації, що міститься в первинних документах по обліку операцій з амортизації необоротних активів, а також для відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в бухгалтерській звітності

Продовж. табл. 2.2

Назва елемента	Інформаційне забезпечення	Призначення елемента
Формування бухгалтерської звітності	Баланс (звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності	Відображення даних про стан об'єктів основних засобів та про результати операцій, що здійснюються підприємством за їх участю
Формування облікової політики	Наказ про облікову політику підприємства частині окреслення основних підходів до процесу нарахування зносу необоротних активів	Відображення сукупності способів ведення бухгалтерського обліку в частині операцій з амортизації необоротних активів
Інвентаризація наявності та стану об'єктів основних засобів	Наказ про облікову політику підприємства, наказ керівника, зміна матеріально-відповідальної особи, вибуття об'єктів необоротних активів, інші випадки, передбачені законодавством	Перевірка наявності документів, що підтверджують належність об'єктів необоротних активів та визначення їх вартості, наявності первинних документів та відповідність ведення аналітичного обліку, аналіз стану та фактичної придатності об'єктів основних необоротних активів економічні вигоди
Відображення результатів інвентаризації наявності та стану об'єктів основних засобів	Акти інвентаризацій, відомості, довідки, описи, розрахунки та ін.	Документальне відображення даних про стан об'єктів необоротних активів, визначення необхідності та здійснення їх переоцінки (індексації), інформативне забезпечення управлінських рішень

Першим елементом системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних активів на прикладі основних засобів є визначення (ідентифікація, визнання) об'єкта в якості основного засобу, що підлягає амортизації. Інформаційним забезпеченням даного процесу слугує оцінка вартості та терміну експлуатації об'єкта по документам калькулювання вартості оприбуткування та введення в експлуатацію об'єкта основного засобу. Призначення даної складової системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних активів є визначення об'єктів, що належать обліку в складі основних засобів та підлягають амортизації.

Наступним кроком організації системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних активів є класифікація об'єктів основних засобів відповідно до вимог Податкового кодексу України, шляхом окреслення

однорідних груп основних засобів, визначення термінів їх корисного використання, проведення амортизаційної політики.

Далі, на підприємстві необхідно здійснити оцінку об'єктів основних засобів у відповідності до П(С)БО 7 “Основні засоби”, що забезпечить правильність їх відображення в обліку, визначення доходності від використання необоротних активів, визначення чистих активів підприємства, використання в інвестиційній діяльності, упередження збитків від неналежного використання об'єктів основних засобів та невідповідності нарахування амортизації, ін.

Також організація бухгалтерського обліку по операціях з амортизації основних засобів передбачає процес документального оформлення та відображення на рахунках операцій з основними засобами з моменту їх надходження до списання та вибуття. Оформлення операцій з основними засобами в аналітичному обліку здійснюється документами визначеної форми: ОЗ-1 – 9; ОЗ-14 – 16, що надає операціям юридичну силу.

Відображення операцій з основними засобами в системі рахунків бухгалтерського обліку відбувається з використанням рахунків 10 “Основні засоби”, 13 “Знос необоротних активів (амортизація)”, 83 “Амортизація” та 09 “Амортизаційні відрахування” з деталізацією інформації на відповідних субрахунках, де групуються, накопичуються та зберігаються дані щодо операцій, з амортизації основних засобів за весь період діяльності.

Ведення облікових реєстрів з обліку операцій з основними засобами, а саме, відомості обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і нарахування амортизації (зносу) дозволяє систематизувати та забезпечити відповідне накопичення інформації, що міститься в первинних документах по обліку операцій з амортизації основних засобів, а також для відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в бухгалтерській звітності.

Наступним елементом системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації основних засобів є формування показників фінансової звітності та

відображення результатів обліку операцій з амортизації основних засобів в Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про власний капітал, Примітках до річної фінансової звітності, що дозволить надати об'єктивну інформацію про стан об'єктів основних засобів та про результати операцій, що здійснюються підприємством за їх участю.

В складі елементів системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації основних засобів слід виділити необхідність формування ефективної облікової політики, що за допомогою Наказу про облікову політику підприємства дозволяє узгодити відображення сукупності способів ведення бухгалтерського обліку в частині операцій з амортизації основних засобів.

Поняття “облікова політика” (accounting policies) у міжнародну практику обліку офіційно введено у 1975 р. із впровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 “Розкриття облікової політики”, а в Україні узаконено в процесі реформування бухгалтерського обліку. Потреба в цьому виникла у зв'язку з відмовою України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності та введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним [38, с. 19].

В Україні термін “облікова політика” з'явився в бухгалтерській термінології на початку 90-х років XX ст. в результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Причинами необхідності визначення підприємством облікової політики в ринкових умовах є:

- альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку передбачені законодавчими документами;
- розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб'єктів господарювання;
- зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [68, с. 41].

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” “облікова політика” – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовують підприємством для складання та подання фінансової звітності [75].

За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку № 8 “Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки” [63] облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Звідси бачимо, що облікова політика як за вітчизняним, так і за міжнародним законодавством має на меті врегулювання процесу складання фінансової звітності. Розглянемо наукові підходи різних дослідників до трактування терміну “облікова політика”.

Так, Т.В. Барановська вважає, що під “обліковою політикою підприємства” слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [4, с. 7].

Кірейцев Г.Г. вважає, що основним документом, в якому повинні враховуватися вимоги державного регулювання, методологічні засади, можливості підсилення функцій бухгалтерського обліку та позиції суб’єктів підприємницької діяльності щодо їх реалізації, є облікова політика підприємства [10, с. 43].

Кужельний М.В., Лінник В.Г. під обліковою політикою підприємства розуміють сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи [54].

Швець В.Г. облікову політику розглядає, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і

способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [88].

Олійник О.В. розглядає облікову політику у вузькому та широкому значенні (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Зміст облікової політики за О.В. Олійник [67, с. 107]**

<b>Облікова політика у вузькому значенні</b>	<b>Облікова політика в широкому значенні</b>
Встановлений законодавством набір альтернатив з відображення у бухгалтерському обліку підприємства господарських	Методологія ведення бухгалтерського обліку для цілей: – управлінського планування (облікове забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на різних рівнях)
Операцій, активів, капіталу та зобов'язань, витрат та фінансових результатів. На підприємстві зазвичай оформлюється у вигляді достатньо компактного внутрішнього нормативного документа	– адекватної оцінки активів, капіталу та зобов'язань, витрат та фінансових результатів при складанні зведеної фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал) – податкового планування (оптимізація оподаткування на підприємстві)
Спектр господарських операцій, які входять до облікової політики (в широкому значенні слова), що розуміється як інформаційне забезпечення системи управлінського та фінансового планування, надзвичайно різноманітний. У цьому разі облікова політика у вузькому значенні є складовою частиною облікової політики в широкому значенні	

Отже, розглянувши наведені визначення поняття “облікова політика” можна дійти висновку, що вона являє собою сукупність дій щодо формування методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку та має забезпечувати вибір альтернативних варіантів щодо відповідних об’єктів обліку відповідно до вимог чинного законодавства.

Основними цілями формування облікової політики в частині амортизації є:

- забезпечення єдиного підходу до організації та методики ведення бухгалтерського обліку амортизації;
- забезпечення періодичності проведення контролю за правильністю відображення в системі бухгалтерського обліку амортизації;
- надання достовірної інформації про амортизацію управлінському персоналу;

– визначення відповідальності за порушення норм бухгалтерського та податкового законодавства та ін.

Як вважають В.Д. Новодворський та Р.Л. Сабанін при формуванні облікової політики слід дотримуватися таких її складових:

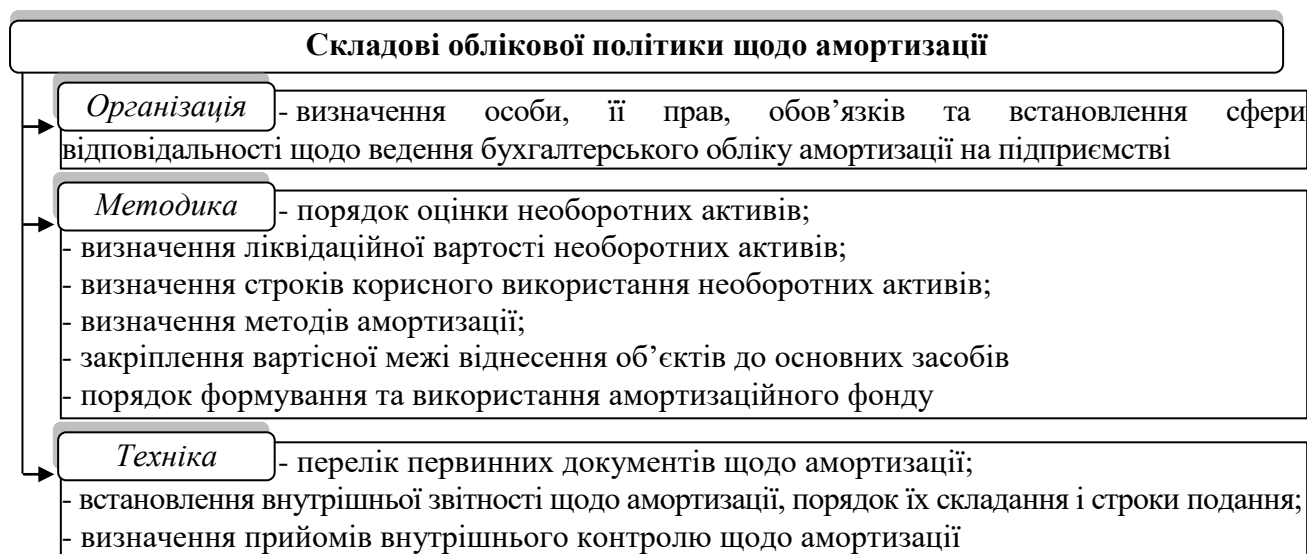
- 1) методологічна – включає положення щодо регулювання методології бухгалтерського обліку;
- 2) методична – методи ведення обліку, порядок відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку;
- 3) організаційна – описується організація системи бухгалтерського обліку [38].

Відповідно Т.В. Барановська пропонує об'єднати об'єкти та елементи облікової політики в наступні три складові: організаційну, методичну та технічну [4, с. 57].

Кожна складова облікової політики підприємства, яка відповідає рівню системи бухгалтерського обліку, об'єднує специфічні для неї об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи. Формування організаційної складової передуює формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок при організаційній побудові облікових підрозділів, визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства. Так, об'єктом організаційної складової облікової політики є форма організації бухгалтерського обліку, елементом один з чотирьох визначених законодавством способів організації обліку (створення бухгалтерської служби, безпосереднє ведення керівником, користування послугами приватного підприємця або аудиторської фірми). Методична складова передбачає визначення способів ведення обліку об'єктів бухгалтерського обліку, які мають альтернативні способи відображення. Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах та формах звітності, в тому числі внутрішньої, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової [4, с. 53].



Дотримуючись підходу Т.В. Барановської, розглянемо основні елементи облікової політики в частині амортизації в розрізі організаційної, методичної та технічної складових управління (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Елементи облікової політики в частині амортизації в розрізі складових облікової політики підприємства [4, с. 55]**

Звідси випливає, що в організаційній складовій облікової політики в частині амортизації врегульовуються питання визначення особи, її прав, обов'язків та встановлення сфери відповідальності щодо ведення бухгалтерського обліку амортизації, що забезпечить розмежування облікової роботи між різним працівниками, що для великих підприємств є досить суттєвим. У свою чергу, методична складова повинна встановити основні прийоми та методи бухгалтерського обліку амортизації. Основними питаннями, що підлягають відображенню в обліковій політиці в частині амортизації, є: порядок оцінки необоротних активів; визначення ліквідаційної вартості необоротних активів; визначення строків корисного використання необоротних активів; визначення методів амортизації; закріплення вартісної межі віднесення об'єктів до МНМА. Вважаємо, що врегулювання даних аспектів на рівні підприємства є обов'язковим, оскільки амортизація є одним з внутрішніх джерел фінансування підприємства та залишається основою для формування амортизаційного фонду на відновлення необоротних активів.

Технічна складова облікової політики щодо амортизації повинна містити наступні питання: перелік первинних документів щодо амортизації; встановлення форм внутрішньої звітності щодо амортизації, порядок їх складання і строки подання; визначення прийомів внутрішнього контролю щодо амортизації. Документування амортизації повинно охоплювати всі аспекти даного процесу, аби в подальшому у внутрішній звітності надавати повну й достовірну інформацію про амортизацію користувачам. Застосування прийомів та способів внутрішнього контролю повинно забезпечити своєчасне попередження відхилень та порушень у процесі відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації.

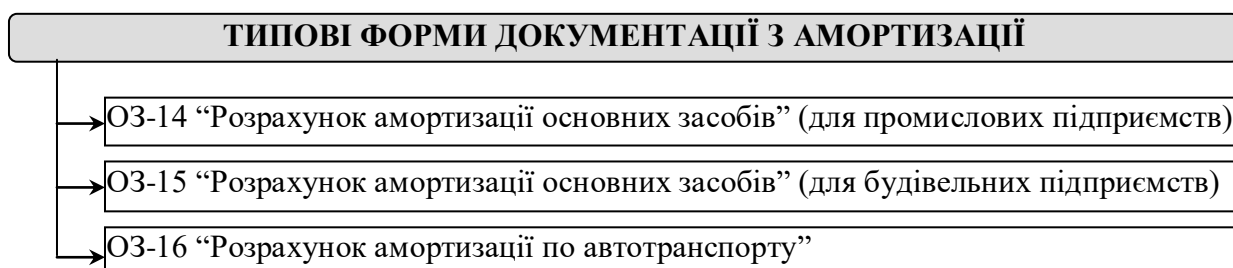
Невід'ємною часткою організації системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних активів є здійснення інвентаризацій наявності та стану об'єктів необоротних активів з подальшим відображенням результатів таких фактичних перевірок в обліку. Даний елемент забезпечує періодичне проведення перевірок наявності документів, що підтверджують належність об'єктів необоротних активів та визначення їх вартості, наявність первинних документів та відповідність ведення аналітичного обліку, аналіз стану та фактичної придатності об'єктів необоротних активів приносить в подальшому економічні вигоди з подальшим документальним відображенням даних про стан об'єктів необоротних активів, визначення необхідності та здійснення їх переоцінки (індексації), інформативне забезпечення управлінських рішень.

За даними проведеного дослідження нами уточнено елементи системи бухгалтерського обліку в частині амортизації необоротних активів. Дана пропозиція забезпечить ефективність ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів з метою надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації для потреб управління.

На законодавчому рівні питання документального оформлення господарських операцій регулюється п. 1 ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [75], Положенням про

документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [74], а також рядом нормативно-правових актів, що визначають порядок складання та заповнення документів на підприємствах.

Визначивши загальну роль документального оформлення господарських операцій для бухгалтерського обліку, в ході дослідження розглянуто типові форми первинних документів для амортизації основних засобів ДП «Дніпропетровське лісове господарство» (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Форми первинного обліку амортизації основних засобів  
ДП «Дніпропетровське лісове господарство»**

Форми документації амортизації основних засобів, що представлені на рис. 2.4, затверджені Наказом Державної служби статистики України з метою вдосконалення державних статистичних спостережень підприємств, установ, організацій щодо обліку амортизації основних засобів. Дані документи відображають інформацію необхідну для обліку амортизації основних засобів, але вона є неактуальною, тому що надає інформацію для цілей обліку, який вівся за часів СРСР, а отже не забезпечує надання необхідної інформації для теперішнього обліку.

Порядок відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку в Україні регулюється Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [41], який представлено нижче:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальноновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Кт 13 «Знос необоротних активів»

Одночасно з нарахуванням зносу здійснюються записи по дебету позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»

Дт 09 «Амортизаційні відрахування»

Кт —

Суми, які обліковуються по дебету рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” списуються по кредиту за напрямом використання амортизаційних відрахувань.

Відповідно до діючого порядку обліку амортизаційного фонду Г.В. Довбиш зазначає, що до позабалансового рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” необхідно відкрити аналітичні рахунки другого і третього порядку, що, на його думку, дозволить сформувати системну модель обліку амортизаційного фонду.

На противагу даному підходу Голов С.Ф. зазначає “... сьогодні рахунок 09 “Амортизаційні відрахування” викривляє інформацію про використання засобів на капітальні інвестиції, оскільки на ньому відображається не реальне надходження грошових коштів на рахунок підприємства, а нарахування амортизації, яка не є реальним грошовим надходженням у звітному періоді” [25, с. 115].

Як зазначає Я.В. Соколов “... в умовах ринкової економіки продажна ціна може дати дуже маленький прибуток, а може не мати його зовсім. Відповідно, навіть у випадку реалізації готової продукції далеко не у всіх випадках амортизація виявляється навіть частково покритою грошовими коштами, тим більше це важливо для випадків реалізації цінностей за бартером, а не за гроші. Більш того, частка нарахованої, але не реалізованої за гроші амортизації в незавершеному виробництві, готовій продукції нереалізованих і відвантажених, але не оплачених продукції може бути різноманітна, а швидкість ліквідності, тобто перетворення в гроші у них неоднакова [60, с.85].

Зазначимо, що дані рахунки не відображають всієї сукупності необхідної підприємству інформації та не дають змогу створювати та контролювати

амортизаційний фонд, тому для раціональної організації бухгалтерського обліку та формування якісної інформації наведена запропонована методика нарахування амортизаційних відрахувань для ДП «Дніпропетровське лісове господарство» (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації  
необоротних активів на прикладі основних засобів ДП «Дніпропетровське  
лісове господарство»**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з капітальним будівництвом	151 "Капітальне будівництво"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з придбанням або виготовленням основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом	23 "Виробництво"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів загальноновиробничого призначення	91 "Загальноновиробничі витрати"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення	92 "Адміністративні витрати"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції (робіт, послуг)	93 "Витрати на збут"	131 "Знос основних засобів"

Нарахування зносу здійснюється у відповідності до вимог чинного законодавства, з одночасним дебетуванням запропонованого позабалансового рахунку 091 «Нараховані амортизаційні відрахування».

Нарахування амортизаційних відрахувань в даному випадку показує ступінь зношеності необоротних активів та дозволяє визначити залишкову вартість необоротних активів.

Відповідно у звітності інформація про суми нарахованого зносу наводиться у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у рядку 1012 «Знос». Даний показник у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» необхідний для розрахунку залишкової вартості основного засобу, яка й включається до підсумку балансу.

### **2.3. Проблеми та напрями удосконалення нарахування, обліку та відображення у фінансовій звітності амортизації необоротних активів підприємства**

В сучасних умовах господарювання перед вітчизняними підприємствами постає проблема оптимізації своєї діяльності та підвищення її економічної ефективності. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є удосконалення системи ведення обліку, адже визначальне місце в такій системі належить підготовці важливої економічної інформації.

В українському законодавстві немає прямих вказівок про цільове використання амортизаційних відрахувань та про необхідність контролю з боку держави.

Як вважає Я.В. Ошмарін, організація контролю за цільовим використанням амортизаційних відрахувань через застосування позабалансового рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” є малоефективною [68].

Рошило І.В зазначає, що “... власник підприємства має самостійно, без контролю з боку держави, визначати напрямки інвестування коштів фірми, адже зрозуміло, що при наявності актуальної потреби в оновленні основних засобів підприємства, його власник, як безперечно зацікавлена особа, виділить необхідні кошти” [76, с. 27].

Не припускають державного втручання в амортизаційну політику підприємств М.Я. Дем’яненко та С.М. Євтушенко, за їх словами “... держава не може зобов’язати підприємства використовувати кошти амортизаційного фонду тільки на придбання основних засобів, оскільки це власні кошти товаровиробника” [29, с. 23].

З цього приводу С.Ф. Голов зазначає, що в умовах системи бухгалтерського обліку, що ґрунтується на принципі нарахування, зокрема витрат на амортизацію, єдиним засобом контролю за цільовим використанням коштів на відновлення необоротних активів є акумулювання коштів на

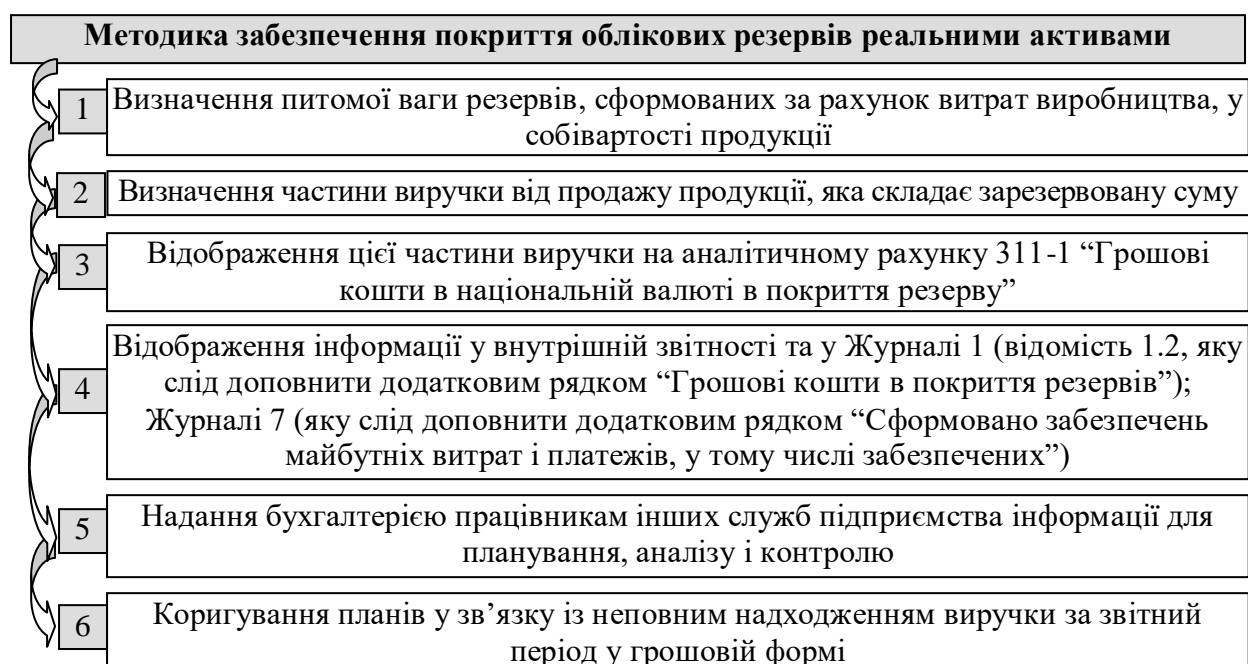
окремому рахунку одночасно з нарахуванням їх амортизації (однак автор зазначає, що в існуючому правовому полі такий механізм контролю є доцільним і реальним тільки для державних комерційних підприємств) [25, с. 118].

Підтримуючи дану позицію, М.О. Козлова обґрунтовує необхідність, можливість і доцільність покриття облікових резервів реальними високоліквідними активами [48, с. 141]. Як зазначає автор, для управління грошовими потоками в покриття резервів може бути використана внутрішня звітність, складання якої забезпечується введенням відповідних аналітичних розрізів до рахунку 31 “Рахунки в банках”. Даний підхід забезпечує використання вільних фінансових ресурсів для покриття облікових резервів шляхом обґрунтованої політики управління грошовими потоками та координації зусиль облікового та управлінського персоналу.

Запропонована автором методика формування інформації про забезпечення резервів високоліквідними активами наведена на рис. 2.5.

Для управління грошовими потоками в покриття резервів може бути використана внутрішня звітність, складання якої забезпечується введенням відповідних аналітичних розрізів до рахунку 31 “Рахунки в банках”. Запропонована методика формування інформації про забезпечення резервів високоліквідними активами дозволяє контролювати покриття облікових резервів без вилучення активів з обороту [48, с. 141].

Але створювати амортизаційний фонд з реальним грошовим наповненням в умовах ринкової економіки недоцільно. Багато чинників, а саме інфляційні процеси, непередбачувані економічні кризи, нестабільність економічних взаємовідносини з контрагентами, відсутність сталих налагоджених зв'язків, необхідність постійного коригування та оновленням нормативно-правової бази, а також об'єктивна потреба в наданні певної свободи дій власнику зумовлюють створення такого фонду абсурдним.



**Рис. 2.5. Порядок виконання дій для покриття облікових резервів реальними активами за М.О. Козловою [48, с.14]**

Якщо фонд створювати з грошовим забезпеченням, то на практиці може виникнути ситуація, коли облікові та реальні дані щодо наявності грошей в амортизаційному фонді не будуть співпадати.

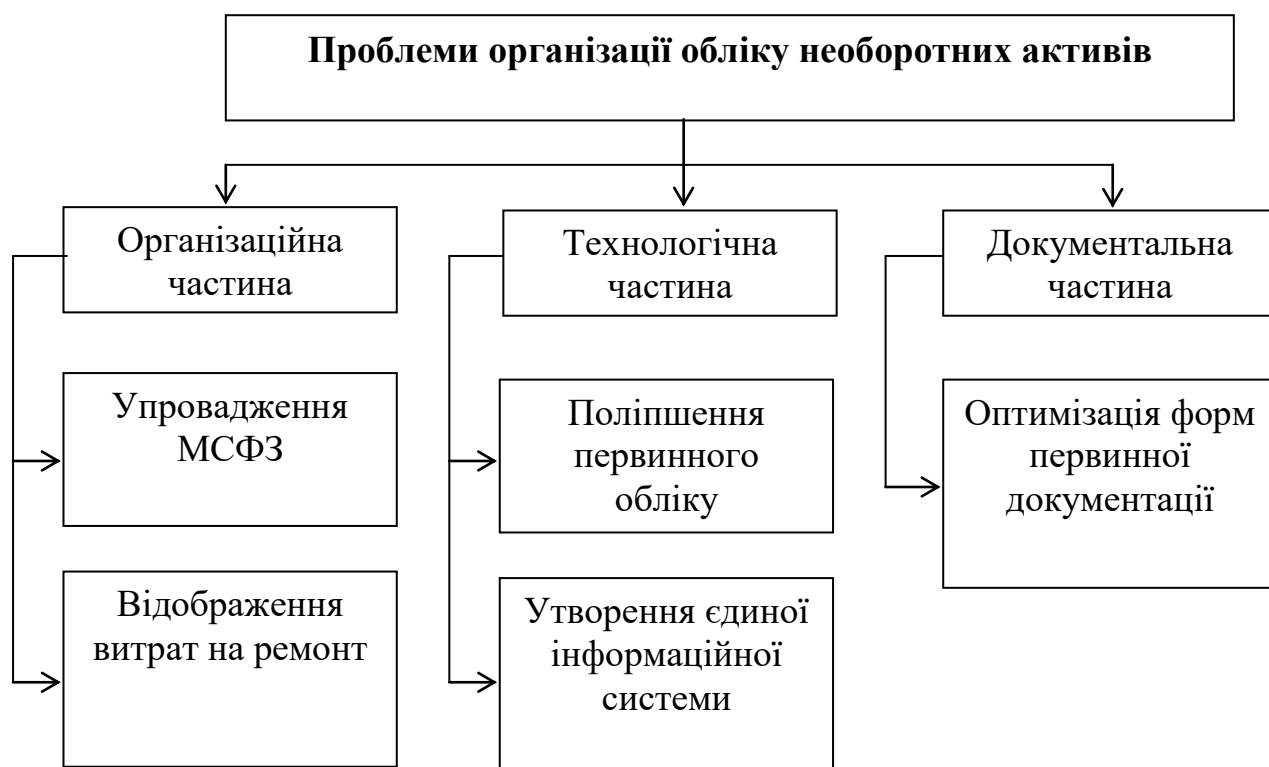
Одним із основних завдань обліку необоротних активів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо них. Однак інформація, що міститься у фінансовій звітності відносно необоротних активів, не завжди є такою через недосконалість вітчизняного законодавства та постійні зміни в ньому, тому необоротних активів потребують подальшого дослідження.

Останнім часом існує низка проблем, які негативно впливають на процес управління діяльністю підприємства, знижуючи ефективність використання необоротних активів (рис.2.6).

Одним з таких питань є проблема складності оцінки необоротних активів, яка полягає у виборі вартості, за якою слід їх вимірювати. Традиційним і найбільш методично розробленим способом оцінки в національній обліковій практиці є відображення необоротних активів за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво і придбання. Проте при оцінці необоротних активів в умовах інфляційних процесів, застосування



первісної вартості може привести до негативних наслідків. Навіть за умов незмінних цін, потенціал необоротних активів не є незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими.



**Рис. 2.6. Проблеми організації обліку необоротних активів  
ДП «Дніпропетровське лісове господарство»**

Необоротні активи, які придбані в різний час і мають однакові характеристики, матимуть різну вартість. А проведення постійних переоцінок збільшує витрати підприємства, що в кінцевому результаті впливає на його фінансовий результат [72].

Основними проблемами, що виникають в процесі оцінки за справедливою вартістю необоротних активів, є :

1. На сьогодні відсутні методичні основи обґрунтованого визначення вихідної оцінки необоротних активів, що є досить важливим.
2. Використання поняття «справедлива вартість» в П(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, так як вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця.

3. При виборі об'єктивного методу оцінки необоротних активів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Облік необоротних активів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» складається з таких частин:

- введення в експлуатацію об'єктів необоротних активів;
- поліпшення та ремонту об'єктів необоротних активів;
- ліквідації об'єктів необоротних активів;
- нарахування амортизації необоротних активів.

Первинний, синтетичний та аналітичний облік необоротних активів ДП «Дніпропетровське лісове господарство» в основному відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного вдосконалення.

Після проведеного дослідження були виявлені наступні недоліки:

- у первинних документах з обліку необоротних активів за часту не всі реквізити заповнені, значна кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд;

- на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» не використовується рахунок 286 згідно з законодавством переведення необоротних активів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації;

- внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тощо;

- використовуються документи для обліку основних засобів які більшість підприємств використовує для обліку запасів (М-4 та ін.);

- на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» використовуються недоцільні методи розрахунку амортизації для здійснення оптимальної амортизаційної політики. Основним джерелом відтворення необоротних активів є амортизаційні відрахування.

Одним з проблемних питань залишається порядок визначення ліквідаційної вартості необоротних активів через складність оцінки активів у майбутньому. Так, для техніки необхідно робити прогноз на 5-10 років, для

будівель 40-50 років. При цьому фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього, в багатьох господарствах ліквідаційна вартість взагалі не визначається. Таким чином, сума, яка підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості необоротних активів, що не відповідає вимогам національного стандарту бухгалтерського обліку. Завдяки централізованим нормам усереднених відсотків ліквідаційної вартості основних засобів по групах для усіх підприємств визначення вартості, яка амортизується, матиме більш об'єктивний характер, зникнуть розбіжності у сумі ліквідаційної вартості одних і тих же активів, спроститься порядок її визначення, що приведе до підвищення якості облікової інформації.

На ДП «Дніпропетровське лісове господарство» не завадило б посилити контроль за збереженням та використанням необоротних активів, а також контроль за документальним оформленням операцій з ними.

У табл. 2.5 зазначено декілька проблемних питань обліку переоцінки амортизації необоротних активів на прикладі основних засобів та пропоновані шляхи їх вирішення.

Таблиця 2.5

### Проблемні питання обліку переоцінки амортизації основних засобів

Нормативна база	П(С)БО 7, п. 16	П(С)БО 7, п. 19-21
Проблемне питання	Проведення переоцінки всієї групи основних засобів, якщо переоцінювався хоча б один з об'єктів, який входить до такої групи	Відображення переоцінки у складі доходів та витрат звітного періоду
Причина	Завищення вартості однорідної групи основних засобів у разі переоцінки основних засобів невеликої вартості по відношенню до даної групи	Операції переоцінки незмінюють результатів господарської діяльності підприємства.
Шляхи вирішення	Проведення переоцінки групи лише у тому разі, якщо вартість об'єкта переоцінки є суттєвою по відношенню до вартості відповідної групи основних засобів	Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу

Зокрема, вважаємо суперечливим твердження пункту 16 П(С)БО 7 про те, що при проведенні переоцінки основних засобів потрібно переоцінювати всю

групу однорідних об'єктів основних засобів, оскільки вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів. Тому пропонується для ДП «Дніпропетровське лісове господарство» проводити дооцінку чи уцінку групи основних засобів, до якої входить об'єкт переоцінки, лише у разі зміни вартості об'єкта основних засобів, яка є значущою у вартості відповідної групи.

Крім того, вважаємо недоцільним результати операцій переоцінки основних засобів відображати як доходи чи витрати звітного періоду, оскільки економічна сутність проведеної операції не полягає у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а визначає реальну вартість об'єкта. Тому операції з дооцінки та уцінки основних засобів ДП «Дніпропетровське лісове господарство» варто відображати як зміни сальдо рахунків додаткового капіталу: дооцінку треба відображати як його збільшення, а уцінку – як його зменшення.

Стратегія застосування міжнародних стандартів передбачає реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання. Тому досить важливим етапом удосконалення обліку амортизації є гармонізація П(С)БО 7 з М(С)БО 16 “Основні засоби”, зокрема у частині:

- у П(С)БО 7 потрібно визначити необхідність проводити переоцінку основних засобів лише в тому разі, якщо їх справедливую вартість можна достовірно визначити;

- варто запровадити способи можливого визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів, яка повинна бути документально засвідчена;

- при операціях обміну варто оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням;

- у П(С)БО 7 доцільно дати посилання на П(С)БО 28 “Зменшення

корисності активів” щодо встановлення порядку зменшення корисності активів.

Для нарахування амортизації у П(С)БО 7 варто розробити компетентний підхід, який мав би на меті нарахування амортизації на кожную частину об’єкта основних засобів окремо, якщо ці окремі частини об’єкта мають різний термін експлуатації, що впливає на строки їх зношення.

На практиці вплив на вибір методу амортизації здійснюють такі чинники:

- 1) простота методу та можливість його застосування;
- 2) вплив на собівартість продукції та вартість ресурсів;
- 3) наявність корпоративної політики у сфері нарахування амортизації.

Проблемні аспекти порядку нарахування амортизації та шляхи їх вирішення представлено у табл. 2.6.

*Таблиця 2.6*

**Проблемні аспекти порядку нарахування амортизації  
та шляхи їх вирішення [узагальнення автора]**

<b>Джерело</b>	<b>Проблемне питання</b>	<b>Причини</b>	<b>Шляхи вирішення</b>
П(С)БО 7, п. 29	Нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об’єкт основних засобів став придатним для використання	Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об’єкт не потребує монтажу	Встановити необхідність нарахування після місяця, в якому об’єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено
П(С)БО 7, п. 24	Термін корисного використання об’єктів основних засобів	Заниження терміну корисного використання підприємствами	Встановити мінімальний термін корисного використання різних видів основних засобів
П(С)БО 7, п. 22	Відсутність можливості нарахування амортизації окремих частин об’єктів основних засобів, якщо вони мають різний термін використання		Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу

Також для нарахування амортизації досить важливим є визначення адекватного терміну корисного використання об’єкта, який би не впливав на викривлення інформації про необоротні активи у фінансовій звітності. Така проблема різниці терміну корисного використання можлива, коли однотипні об’єкти використовуються на різних підприємствах. Тому вважаємо доцільним законодавчо встановити мінімальну межу корисного використання різних видів

необоротних активів та відмовитись від регулювання цих питань в податковому обліку. Це зробить неможливим заниження терміну використання необоротних активів підприємствами.

Отже, за результатами дослідження можна поради наступні шляхи удосконалення обліку амортизації необоротних активів ДП «Дніпропетровське лісове господарство»:

1) вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які поставлені перед обліком;

2) розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволяли би своєчасно виконувати поставлені завдання при мінімальних витратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів;

3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку амортизації необоротних активів. Провівши аналіз змін у законодавчій базі, яка стосується обліку необоротних активів, було доведено, що окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. Це, наприклад, такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за необоротних активів;

4) повна комп'ютеризація обліку. Викликано це необхідністю оперативного одержання відомостей про рух необоротних активів, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу у відповідності до встановлених норм тощо;

5) удосконалення методики нарахування амортизації. Це проблемне питання можна вирішити наступними шляхами:

- по-перше, необхідно визначити адекватний термін корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про необоротних активів у фінансовій звітності;

- по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації з місяця, в якому об'єкт необоротних активів було введено в експлуатацію;

6) удосконалення й відображення переоцінки необоротних активів в обліку. Вважається недоцільним результати переоцінки необоротних активів

відображати як витрати або доходи звітного періоду, бо суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об'єкта. Це обумовлює доцільність відображення дооцінки та уцінки необоротних активів як зміну сальдо рахунків додаткового капіталу.

Бухгалтерський облік амортизації необоротних активів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Крім того, у П(С)БО 7 наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами. Тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку необоротних активів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами та зменшити невідповідності й проблемні питання в обліку амортизації необоротних активів.

## **Висновки за розділом 2**

1. Дослідивши систему нормативно-правового регулювання нарахування зносу необоротних активів в частині методичної, організаційної та технічної складових облікової політики підприємства запропоновано елементи облікової політики щодо амортизації необоротних активів, що надасть змогу сформулювати відповідні положення облікової політики, для ефективної організації та дієвої методики ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів з метою надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації для потреб управління. Зокрема:

– в методичній частині облікової політики визначається порядок оцінки необоротних активів; встановлюється ліквідаційна вартість необоротних активів; визначається строк корисного використання необоротних активів; визначається

метод амортизації необоротних активів; закріплюється вартісна межа віднесення до об'єктів необоротних активів;

– в організаційній складовій облікової політики в частині амортизації необоротних активів врегульовуються питання визначення особи, її прав, обов'язків та встановлення сфери відповідальності щодо ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів;

– в технічній – перелік первинних документів щодо амортизації необоротних активів; застосування форм внутрішньої звітності щодо амортизації необоротних активів, порядок їх складання і строки подання; визначення прийомів внутрішнього контролю щодо амортизації необоротних активів.

2. У ході дослідження нормативно-правових актів було виявлено, що існує ряд типових документів з обліку амортизації. Дані документи відображають неактуальну для нинішнього обліку інформацію, є громіздкими, тому в роботі запропоновано затвердити внутрішні документи (розрахунки амортизації), розроблені відповідно до існуючих методів амортизації.

3. Важливими моментами є формування обліково-інформаційної системи за складовими елементами бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних активів підприємства, що в подальшому надасть можливість визначити правильність та доцільність здійснюваних операцій та контролювати їх відображення і ефективність в межах підприємства.

4. Для забезпечення інформаційних інтересів управлінського персоналу та здійснення контролю за напрямом використання амортизаційного фонду запропоновано до складу внутрішньої звітності про амортизацію включити розроблений “Звіт про суми нарахованого зносу, формування та напрями використання амортизаційного фонду”.

5. На основі проведеного дослідження встановлено, що амортизація відображається на рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та позабалансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”. Дані рахунки не відображають всієї сукупності необхідної підприємству



інформації та не дають змогу створювати та контролювати амортизаційний фонд. Тому для раціональної організації бухгалтерського обліку ДП «Дніпропетровське лісове господарство» та формування якісної інформації, запропоновано нарахування амортизаційних відрахувань вести за кредитом рахунку 13 “Знос необоротних активів” з одночасним проведенням за дебетом позабалансового рахунку 091 “Нараховані амортизаційні відрахування”.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### **3.1. Організація внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства**

Зважаючи на інтеграцію України до Євросоюзу, орієнтування економіки на розвиток взаємовідносин, як зовнішніх, так і внутрішніх, розширення можливостей власника в сенсі вибору стратегії та методів досягнення основної мети діяльності – отримання прибутку, організація та робота внутрішнього контролю на підприємстві визначається, як об'єктивна необхідність.

Внутрішній контроль ефективності використання необоротних активів, правильність вибору методів нарахування амортизації та напрямки використання акумульованих коштів забезпечують раціональне управління ризиками та надають можливість вичерпного інформативного забезпечення розрахунку оптимальних напрямків стратегічного розвитку підприємства.

Під внутрішнім контролем амортизації необоротних активів слід розуміти процес виявлення відхилень, зловживань і безгосподарності, а також усунення та попередження їх появи у майбутньому. Причому даний контроль організовується власником, а здійснюється здебільшого бухгалтерською службою, що викликає конфлікт інтересів, тому, на підприємствах для цілей управління необхідно створювати окремі підрозділи (відділи) внутрішнього контролю. Щоб зрозуміти значення внутрішнього контролю для суб'єкта господарювання варто з'ясувати його сутність.

Як зазначає Ф.Ф. Бутинець [51, с. 8-9], слово “контроль” французького походження: “controle” означає: перевірка або спостереження з метою перевірки. Слово “controle” утворилося від латинського “contra” і означає протидію, протилежність; “role” – міра впливу, значення, міра, участь у чомусь.

Тобто, контроль – це перевірка або спостереження з метою перевірки, для протидії небажаному; виявлення, попередження і припинення протиправної поведінки з боку кого-небудь [50, с. 9].

Костирко Р.О., Щеголькова С.В. вважають, що у найбільш загальному виді контроль (від фр. *controle* – перевірка, англ. *control*) – це складова частина управління економічними об'єктами і процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності стану об'єкта, що спостерігається в бажаному і необхідному стані, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними документами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами. У цьому трактуванні прослідковується головне завдання контрольної діяльності – методика і технологія контролю, які націлені на оцінку стану підконтрольного об'єкта у відповідності зі стандартом [52, с. 10].

Трактування внутрішньогосподарського контролю Пантелеєвим В.П. [70] передбачає, що внутрішньогосподарський контроль здійснюється в інтересах осіб, що належать системі управління підприємства, виконує функцію управління, контроль здійснюють особи, які мають певні повноваження від ініціатора контролю, контроль передбачає досягнення певних цілей, при його реалізації застосовуються засоби впливу на об'єкти управління, контроль має тривалий та безперервний характер, та ін. Внутрішньогосподарський контроль є складовою частиною внутрішнього контролю підприємства.

Термін “внутрішній контроль” був сформульований М. Клімасом наступним чином: “Внутрішній контроль має бути всесторонньо пов'язаною системою, що охоплює всіх працівників підприємств, які виконують функцію нагляду, працівників, обов'язком яких є контроль певних проблем, а також тих осіб, обов'язки яких у сфері контролю впливають з відповідних положень або з тимчасових розпоряджень керівників”. Даний автор підкреслює наскільки важливим є контроль в управлінні фірмою. Значення контролю зростає разом із збільшенням сфери відповідальності підприємств за результати діяльності. Основою організованого контролю є правильна система утворення і обігу

інформації, а також використання, з метою інтерпретації даної інформації, методів, які використовуються (застосовуються) в економічному аналізі [91, с. 53].

Пачула Ч. визначає управлінський (внутрішній) контроль, як систематичну діяльність, яка передбачає визначення рівня ефективності запланованих цілей, проектування інформаційних взаємозв'язків, порівняння отриманих реальних результатів із встановленими нормами, чи є відхилення їх рівня і значення, а також здійснення різних дій, які необхідні для забезпечення оптимального використання засобів організації з метою досягнення цілей підприємства [91, с. 53].

Спільним в трактуванні даного поняття різними авторами є те, що контроль надає інформацію керівництву для прийняття ефективних рішень для успішного функціонування підприємства.

Таким чином, під внутрішнім контролем амортизації основних засобів слід розуміти процес виявлення відхилень, зловживань і безгосподарності, а також усунення та попередження їх появи у майбутньому. Причому даний контроль організовується власником, а здійснюється здебільшого бухгалтерською службою, хоча на великих підприємствах можуть існувати цілі підрозділи (відділи) внутрішнього контролю.

Зважаючи на інтеграцію України до Євросоюзу, орієнтування економіки на розвиток взаємовідносин, як зовнішніх, так і внутрішніх, розширення можливостей власника у виборі стратегії та методів досягнення основної мети діяльності – отримання прибутку, організація та робота внутрішнього контролю на підприємстві визначається, як об'єктивна необхідність.

Потреба у внутрішньому контролі амортизації необоротних активів визначається рядом обставин, характеристика яких наведена в табл. 3.1.

З вищезазначеного можна зробити висновок, що внутрішній контроль ефективності використання необоротних активів, правильність вибору методів нарахування амортизації та напрямки використання закомпульованих коштів забезпечують раціональне управління ризиками та надають можливість

вичерпного інформативного забезпечення розрахунку оптимальних напрямків стратегічного розвитку підприємства.

Таблиця 3.1

**Обґрунтування необхідності проведення внутрішнього контролю  
амортизації необоротних активів [91, с. 54]**

<b>Фактори впливу</b>	<b>Передумови внутрішнього контролю</b>	<b>Значення контролю</b>
Внутрішні	Недостовірність інформації, що надається обліковому персоналу щодо вартості об'єктів, які підлягають амортизації	– встановлення фактичної вартості об'єктів, які підлягають амортизації; – виявлення відхилень між фактичною та реальною вартістю об'єктів, що дозволить уникнути подальших помилок
	Недостовірність інформації, що надається обліковому персоналу щодо виду та якості об'єктів, які підлягають амортизації	– встановлення реальних якісних характеристик об'єкта, з метою недопущення завищення його реальної вартості
	Ймовірна зацікавленість підприємства в завищенні вартості об'єктів, які підлягають амортизації з метою збільшення вартості активів	– неупереджений фаховий погляд на правильність оцінки об'єктів, що підлягають амортизації з метою недопущення викривлень в обліку
Зовнішні	Недосконалість чинного законодавства в частині амортизаційної політики	– узгодженість дій підприємства відповідно до вимог законодавства, оперативний контроль виконання нормативних засад
	Вплив науково-технічного прогресу на економічність та ефективність використання об'єктів, які підлягають амортизації	– правильність оцінки об'єкта з урахуванням морального зносу, що стимулює процеси оновлення основних засобів на підприємстві; – уникнення завищених нормативних термінів служби об'єктів, як передумови забезпечення підприємства сучасним обладнанням
	Нестабільність економічних взаємовідносин в умовах ринку	– забезпечує раціональне управління ризиками та можливість вичерпного інформативного забезпечення розрахунку оптимальних напрямків розвитку підприємства; – правильність вибору методів нарахування амортизації та напрямки використання закомпульованих коштів

Можливість формування ефективної індивідуалізованої амортизаційної політики підприємства та її адаптація до конкретних умов дійсності залежить від ефективного внутрішнього контролю за процесом амортизації та своєчасним доведенням інформації до управлінського персоналу, уповноваженого в прийнятті рішень

Кінцевої метою внутрішнього контролю має бути уточнення правильності відображення амортизації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою усунення неправомірностей, їх причин і джерел [91, с. 54].

Необхідність здійснення контролю за амортизацією необоротних активів посилюється ще у зв'язку з тим, що від визначення розміру амортизації залежить обсяг прибутку, який є внутрішнім джерелом фінансування підприємства, а отже нехтувати цими показниками неможна. Відповідно внутрішній контроль за даним процесом повинен здійснюватися за наступними напрямками:

- 1) контроль на стадії придбання об'єктів амортизації (попередній контроль);
- 2) контроль на стадії вибору методів амортизації та здійснення самого процесу нарахування зносу необоротних активів (поточний контроль);
- 3) контроль за результатами нарахування зносу необоротних активів та використанням накопиченого амортизаційного фонду (наступний контроль).

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю амортизації необоротних активів необхідною є її належна організація. Тому, розглянемо сутність поняття організації внутрішнього контролю.

В найбільш загальному трактуванні організація – це упорядкування, налагодження певної системи. Визначення сутності організації як процесу формування певної системи обумовлено тим, що створення будь-якої організації займає відповідний проміжок часу та є послідовністю певних дій [67, с. 69].

У прикладному розумінні організація передбачає впорядкування та узгодження цілеспрямованої діяльності учасників процесів і систем для забезпечення їх ефективного функціонування і розвитку, що передбачає:

- підготовку до здійснення певного заходу;
- визначення програми дій;
- наділення повноваженнями учасників заходу, який проводиться, забезпечення необхідною інформацією і технічними засобами;
- контроль за реалізацією визначених заходів [67, с. 70].

Отже, можна зробити висновок, що під організацією внутрішнього

контролю амортизації необоротних активів слід розуміти набір дій, які окреслені власником та спрямовані на підвищення правильності відображення процесу нарахування зносу необоротних активів в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань і постійне удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві.

У складі внутрішнього контролю на підприємстві виділяють:

- самоконтроль;
- функціональний контроль;
- інституційний контроль.

Аналізуючи трактування даних форм контролю, нами було визначено, що під самоконтролем слід розуміти таку організацію внутрішнього контролю на підприємстві, яка полягає в тому, що кожен працівник здійснює контроль власних дій та контроль результатів власної роботи. При цьому підприємство має організувати роботу таким чином, щоб упередити зацікавленість працівників у викривленні результатів та стимулювати об'єктивність оцінок.

Функціональний контроль – це контроль, який здійснює керівник будь-якої ланки в межах своїх посадових обов'язків та своєї компетенції, аби забезпечити ефективне виконання поставлених перед ним завдань.

А. Кожмінські [60, с. 217] також виділяє функціональний контроль та пропонує ділити його на вертикальний та горизонтальний. В свою чергу можемо сказати, що під вертикальним функціональним контролем слід розуміти контроль керівника безпосередньо за підлеглими йому працівниками. Горизонтальний контроль полягає у тому, що керівники різних підрозділів, окрім контролю безпосередньо за своїми підлеглими, здійснюють контроль ще й за іншими підрозділами.

Інституційний контроль реалізовується окремими організаційними ланками або особами, які є частиною апарату управління і безпосередньо призначені для виконання саме контрольних функцій.

Поняття інституційного контролю пов'язане з спеціальними організаціями або організаційними підрозділами, які створені винятково для

здійснення контролю. Це є їх основне і єдине завдання, звичайно в обсягах і сфері, які виникають з функцій і завдань контролю загалом [95, с. 217].

Різниця, яка виникає між функціональним та інституційним контролем наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Ознаки функціонального та інституційного контролю [24, с. 24]**

<b>Функціональний контроль</b>	<b>Інституційний контроль</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– контроль здійснюється керівником (управляючим),</li> <li>– відбір найкращих індивідуальних рішень, узагальнення подібних,</li> <li>– обов’язковий характер,</li> <li>– здійснюється в основному поточний контроль</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– здійснення контролю за допомогою створеного спеціально для цієї мети, відділу або колективу,</li> <li>– визначений згори і формально взятий порядок дій,</li> <li>– обов’язковий і однозначний для всіх характер контролю,</li> <li>– оперування головне наступним контролем (ex post)</li> </ul>

Функціональний контроль характеризується тим, що він здійснюється на всіх організаційних рівнях. У свою чергу інституційний контроль здійснюється за допомогою створеного спеціально для цієї мети, відділу або колективу, які виконують виключно формальні контрольні дії, що не попереджують помилки, а виявляють їх лише тоді, коли вони вже відбулись .

Як зазначає польський вчений С. Калюжний функціональний контроль носить індивідуальний характер контролю (а, отже, спосіб і період контролю визначається контролером), а інституційний контроль, у свою чергу, носить обов’язковий і загальний характер для всіх видів контролю, відповідно до визначеного і формально прийнятого порядку контрольних дій, який відображений в Положенні про організацію внутрішнього контролю на підприємстві. Він здійснюється на різних фазах контролю, однак в основному як поточний контроль, а інституційний контроль, у свою чергу, – в основному лише як наступний контроль (ex post), хоча може бути і попереднім контролем (ex ante), а також поточним [60, с. 24].

Найбільш ефективним внутрішній контроль на підприємстві буде в тому випадку, коли всі три форми контролю будуть поєднані.

Отже, можна зробити висновок, що внутрішній контроль існує на будь-



якому підприємстві, хоча й не завжди ефективний.

Так, Ч. Пачула зазначає, що для організації успішної системи контролю має виконуватися ряд умов. Позитивно оцінюючи підхід вказаного автора, вважаємо, що для здійснення ефективного контролю за нарахуванням зносу основних засобів необхідно дотримуватись таких умов:

а) працівник, що видає розпорядження не може одночасно бути їх виконавцем;

б) організація праці на підприємстві має бути побудована таким чином, аби справ, що підлягають внутрішньому контролю, переходили від одного працівника до іншого, при чому кожен наступний працівник повинен визначити правильність виконання даної справи;

в) повноваження, обов'язки та відповідальність кожного працівника повинні бути чітко встановлені контролем;

г) контроль повинен діяти самостійно, ґрунтуючись на принципах самоконтролю відповідних осіб окремої організаційної ланки [91, с. 54].

Питання організації внутрішнього контролю на підприємстві є невід'ємною умовою раціонального та ефективного господарювання, тому необхідно чітко та детально прописати етапи, інформативні джерела та умови його здійснення на підприємстві, наголошуючи на оперативність і результативність отримання інформації, як важеля управління.

Дослідивши підходи авторів пропонуємо виділяти наступні етапи організації внутрішнього контролю амортизації необоротних активів та окреслити їх документальне забезпечення (рис. 3.1).

Важливе значення при здійсненні організації внутрішнього контролю необоротних активів має підбір персоналу, який реалізовуватиме функції контролю. Призначаючи суб'єкта контролю, доцільно враховувати складність роботи, наявність спеціальних навичок (наприклад, у сфері комп'ютеризованого обліку), компетентність тощо. Контролер повинен бути ознайомлений із загальним планом перевірки, цілями та строками роботи, колом своїх обов'язків [10, с. 142-143]. Зазначимо, що контроль має починатися з Наказу керівника про

проведення перевірки.



**Рис. 3.1. Етапи організації внутрішнього контролю амортизації необоротних активів [91, с. 55]**

Найважливішою функцією внутрішнього контролю є забезпечення дотримання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків. Права та обов'язки працівників підприємства, що здійснюють внутрішній контроль амортизації необоротних активів встановлюються посадовими інструкціями. Бухгалтерська служба здійснює контроль за:

- правильністю формування первісної вартості об'єктів необоротних активів, що підлягають амортизації;
- виявленням та попередженням отримання підробок та неякісних об'єктів необоротних активів;
- вибором методів нарахування зносу необоротних активів та ін.

Об'єктами внутрішнього контролю повинні бути усі без винятку господарські факти і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє господарську діяльність суб'єкта, який перевіряється [9, с. 31]. Об'єкти внутрішнього контролю за нарахуванням зносу необоротних

активів відповідно до логіки проведення внутрішнього контролю, в свою чергу, можна поділити на складові. Для чіткого розуміння послідовності, окреслення кола виконавців та можливості визначення окремих контрольних заходів, необхідно приділяти увагу всім складовим та робити наголос на результативність такого контролю, обов'язковою умовою якого є послідуєчий контроль за виправленням помилок, порушень та, якщо це необхідно, за зміною підходів до нарахування зносу основних засобів. Об'єкти внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства наведено на рис. 3.2.



**Рис. 3.2. Об'єкти внутрішнього контролю амортизації необоротних активів [91, с. 56]**

Важливою складовою об'єктів внутрішнього контролю амортизації необоротних активів є визначення елементів облікової політики, що забезпечують законність ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів та допомагають спрогнозувати стратегічні напрямки подальшого розвитку підприємства. Елементи облікової політики в частині

амортизації необоротних активів повинні встановлюватися на рівні підприємства, зважаючи на особливості діяльності та потреби власника, але з дотриманням усіх норм та положень чинного законодавства, що забезпечить єдність підходу до методики та організації ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів. Основні елементи облікової політики в частині амортизації необоротних активів, які підлягають внутрішньому контролю на підприємстві та їх інформативне забезпечення наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Елементи облікової політики в частині амортизації необоротних активів, які підлягають внутрішньому контролю на підприємстві**

**[70, с. 30]**

<b>Елемент облікової політики</b>	<b>Документи, що перевіряються</b>
Визначення відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку амортизації основних засобів	Посадові інструкції
Встановлення складу об'єктів основних засобів, що підлягають амортизації	Первинні документи, щодо обліку основних засобів (типові форми ОЗ-1 – ОЗ-9)
Визначення методів амортизації об'єктів основних засобів	Положення про облікову політику, розрахунки амортизації
Визначення первісної та ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів, що підлягають амортизації	Первинні документи (ОЗ-1, ОЗ-6)
Встановлені форми внутрішньої звітності за операціями з нарахування зносу основних засобів	Звіт про суми нарахованого зносу, формування та напрями використання амортизаційного фонду
Строк подання внутрішньої звітності з обліку амортизації управлінському персоналу	До 5 числа місяця наступного за звітним

Отже, для перевірки елементів облікової політики необхідно дослідити основні документи, такі як: положення про облікову політику, посадові інструкції, первинні документи, щодо обліку необоротних активів (типові форми ОЗ-1–ОЗ-9), розрахунки амортизації, звіт про суми нарахованого зносу, формування та напрями використання амортизаційного фонду та ін.

Внутрішньому контролю підлягає не тільки перевірка правильного

визначення підходів до нарахування зносу необоротних активів, а й безпосередньо процес нарахування амортизації, записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності.

Не менш важливим об'єктом внутрішнього контролю є порушення, які виникають в процесі здійснення господарської операції. Дані порушення можемо виявити під час проведення інвентаризації, тобто фактичної перевірки реального майна, адже реальні наявність та стан майна можуть відрізнятися від задокументованої. Дані розбіжності призводять до недонарахування або надмірного нарахування зносу необоротних активів. Контроль має встановити реальний стан майна, а не обліковий.

Найбільш типовими випадками недотримання законодавства в частині нарахування амортизації необоротних активів є порушення з боку особи, яка здійснює облік операцій з нарахування амортизації необоротних активів (табл. 3.4).

*Таблиця 3.4*

**Типові порушення в частині здійснення операцій з нарахування амортизації необоротних активів та їх наслідки [91, с. 31]**

<b>Вид порушення</b>	<b>Наслідки</b>
Амортизація необоротних активів під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації	Призводить до завищення амортизаційних відрахувань та, як наслідок, занижує податок на прибуток, що призведе до понесення підприємством в майбутньому штрафів
Амортизація необоротних активів щоквартально	
Амортизація необоротних активів з дати надходження необоротних активів на підприємство	
Амортизація необоротних активів після дати вибуття необоротного активу	
Амортизація необоротних активів протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)	
Неправильне визначення строку корисного використання необоротних активів	

Дані порушення можуть бути як навмисними, так і випадковими, наслідком зловживань посадовими обов'язками і некомпетентності або неувважності особи, що здійснює операції з обліку таких розрахунків. Перелік типових порушень норм законодавства дасть змогу контролеру

вчасно уникнути помилок, як в процесі здійснення операції, так і під час вибору підходів до нарахування зносу необоротних активів та запобігти понесенню підприємством додаткових витрат.

Таким чином, об'єктами внутрішнього контролю відповідності нарахування зносу необоротних активів є елементи облікової політики, господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності щодо сум нарахованого зносу необоротних активів та порушення у веденні обліку амортизації. Чітке визначення даних об'єктів внутрішнього контролю надасть змогу отримати своєчасну та повну інформацію щодо правильності визначення та нарахування зносу об'єктів необоротних активів.

За для недопущення наведених вище типових порушень вважаємо за необхідне крім об'єктів контролю виділити також предмет та завдання внутрішнього контролю у порівнянні з даними об'єктами, а порядок проведення такого контролю відобразити за трьома блоками (табл. 3.5).

При виконанні положень облікової політики відносно амортизації обов'язковим є поточний бухгалтерський контроль з огляду на необхідність оперативного виявлення відхилень за здійснюваними операціями. Таким чином, оперативний контроль операцій, пов'язаних з амортизацією дозволить не тільки виявити відхилення, а й врахувати їх під час коригування планових і прогнозованих показників діяльності.

Блок 1 “Контроль за нарахуванням амортизаційних відрахувань”. Такий контроль здійснюється шляхом ознайомлення з організацією бухгалтерського обліку щодо операцій з нарахування амортизаційних відрахувань; перевірки відповідності фактичного відображення нарахування зносу затверджений в обліковій політиці. При цьому, контролер має визначити порядок документування таких операцій підприємства, їх відображення в обліку та звітності. Це дозволить контролеру визначати відхилення у порядку обліку даних операцій, а також суб'єктів, відповідальних за здійсненні порушення.

Таблиця 3.5

**Завдання, предмет та об'єкт контролю нарахування амортизаційних відрахувань [24, с. 136]**

<b>Блок контролю</b>	<b>Завдання контролю</b>	<b>Об'єкт контролю</b>	<b>Предмет контролю</b>
Блок 1. Контроль за нарахуванням амортизаційних відрахувань	Вивчити організацію бухгалтерського обліку щодо операцій з нарахування амортизаційних відрахувань; перевірити відповідність фактичного відображення нарахування зносу затвердженій в обліковій політиці	Графік документообороту за операціями з нарахування амортизаційних відрахувань, Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, первинні документи та внутрішня звітність за такими операціями	Раціональність організації бухгалтерського обліку, правильність нарахування зносу відповідно до чинного законодавства
Блок 2. Контроль за формуванням амортизаційного фонду	Перевірка правильності та своєчасності розрахунку суми, яка підлягає зарахуванню до амортизаційного фонду	Первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку та звітність, у яких містяться показники амортизаційного фонду для оновлення основних засобів	Якість первинних документів, на підставі яких нараховуються амортизаційні відрахування; обґрунтованість розміру амортизаційного фонду
Блок 3. Контроль за використанням амортизаційного фонду	Перевірка наявності, руху та напрямів використання амортизаційного фонду	Вартість проведеного ремонту, модернізації та оновлення основних засобів, витрати на придбання та утримання об'єктів основних засобів (правильність документального оформлення та формування ПВ основних засобів)	Якість первинних документів, які підтверджують напрямки використання амортизаційного фонду

Блок 2 “Контроль за формуванням амортизаційного фонду”. Контроль у даному блоці починається з перевірки правильності та своєчасності розрахунку суми, яка підлягає зарахуванню до складу амортизаційного фонду.

Блок 3. “Контроль за використанням амортизаційного фонду”. Під час проведення такого контролю особливу увагу слід приділити виявленню неправомірних напрямків використання амортизаційних відрахувань. Також необхідно перевірити первинні документи, що підтверджують вартість

проведеного ремонту, модернізації та оновлення основних засобів, витрати на придбання та утримання об'єктів основних засобів (правильність документального оформлення та формування первісної вартості основних засобів).

Здійснення перевірки в розрізі наведених вище блоків контролю, обумовлює потребу визначення переліку основних інформаційних джерел щодо зазначених операцій та виділення у них даних, необхідних та достатніх для виявлення відхилень та формулювання висновків за результатами контролю.

Дослідження операцій підприємства з нарахування амортизації необоротних активів дозволило виявити джерела інформаційного забезпечення процесу контролю, зміст та характеристика яких наведена у табл. 3.6.

*Таблиця 3.6*

**Інформаційна база контролю операцій з нарахування амортизації на необоротні активи підприємства**

<b>Групи інформаційних джерел</b>	<b>Документи, що відносяться до групи</b>	<b>Інформація для цілей контролю операцій з нарахування амортизаційних відрахувань</b>
Нормативно-правові документи, що регулюють здійснення амортизації	МСФЗ 16 “Основні засоби”; Цивільний, Господарський, Податковий кодекси України; Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства”; П(С)БО: 7 “Основні засоби”, 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, 28 “Зменшення корисності активів”; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Положення “Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств”; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку	Нормативний порядок проведення амортизації. Оподаткування операцій з нарахування амортизаційних відрахувань
Внутрішні організаційні та розпорядчі документи	Статут підприємства; Положення про облікову політику в частині амортизації; посадові інструкції; накази та рішення керівництва щодо змін в обліковій політиці відносно нарахування амортизаційних відрахувань, формування та напрямів використання амортизаційного фонду	Розпорядча інформація щодо нарахування амортизаційних відрахувань. Напрями розподілу амортизаційного фонду

Як видно з даних табл. 3.6, джерела інформації про операції, пов’язані з



нарахуванням амортизаційних відрахувань, використовувані для цілей контролю такого нарахування, є різноманітними, що підкреслює необхідність їх групування та оцінки на предмет доцільності їх використання під час виконання завдань контролю (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Використання джерел інформації при вирішенні завдань  
внутрішнього контролю операцій з нарахування амортизації на  
підприємствах**

Завдання внутрішнього контролю	Джерело інформації
Вивчення організації бухгалтерського обліку щодо операцій за нарахування амортизаційних відрахувань	– нормативно-правові документи (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”); – внутрішні розпорядчі та виконавчі документи (накази, розпорядження) щодо облікової політики, амортизаційної політики, графіки документообігу, графіки складання та подання звітності тощо
Перевірка достовірності, законності та правильності нарахування амортизаційних відрахувань	– нормативно-правові документи (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”); – форми фінансової звітності; – Головна книга; – регістри синтетичного та аналітичного обліку; – первинні документи
Перевірка правильності формування та використання амортизаційного фонду	– нормативно-правові документи (П(С)БО 7 “Основні засоби”, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку); – внутрішні розпорядчі документи (накази, розпорядження); – первинні документи (розрахунки бухгалтерії щодо нарахування амортизаційних відрахувань, дані інвентарних карток) – регістри синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” (із субрахунками), 09 “Амортизаційні відрахування”; – фінансова звітність, статистична звітність, внутрішня звітність

Зазначимо, проте, що зміст нормативно-правових документів закріплених на рівні держави формує інформаційну базу щодо допустимих шляхів здійснення тієї чи іншої господарської операції, обмежуючи підприємства встановленням межі (вибір методу амортизації, мінімальні строки використання основних засобів). Нормативно-правові документи визначені на

рівні підприємства закріплюють порядок здійснення або очікуваний результат конкретних господарських операцій підприємства або його діяльності в цілому.

З метою раціонального проведення внутрішнього контролю важливе значення має правильне документальне оформлення господарських операцій.

Документальне оформлення процесу контролю складається з двох видів документації – робочої та підсумкової. Контролер зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами проведеної перевірки і буде покладена в основу висновку перевірки (звіту контролера) [9, с. 21].

Робоча документація контролера полегшує його роботу, фіксує інформацію про проведене дослідження та відповідні висновки щодо нього. Робоча документація може формуватися як на паперових носіях, так і в електронному вигляді.

Результатом діяльності контролера є його звіт. Даний звіт може складатися довільної форми та застосовується лише у внутрішніх цілях. В звіті контролер відображає результати контролю, виявлені помилки, відхилення у відображенні операцій з нарахування амортизації на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності суб'єкта господарювання. Разом з цим контролер має надати рекомендації по усуненню виявлених недоліків.

Отже, дотримання вищенаведених етапів організації внутрішнього контролю на підприємстві дасть змогу сформувати ефективну систему внутрішнього контролю амортизації необоротних активів.

На основі проведеного дослідження запропоновано під організацією внутрішнього контролю операцій з нарахування амортизації необоротних активів розуміти набір дій, які здійснюються власником та спрямовані на підвищення правильності відображення процесу нарахування зносу необоротних активів в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань і постійне удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві.

Оскільки об'єкти контролю є різноманітними та мають свої характерні особливості для цілей дослідження розподілено їх на три групи:

елементи облікової політики, що показують підходи до нарахування зносу необоротних активів, як будуть використовуватися в майбутньому і означають наміри здійснення операції; господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності щодо амортизації необоротних активів, що складають процес здійснення операції; порушення у веденні обліку амортизації основних засобів, які є результатом відхилень у здійсненні операцій.

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю амортизації необоротних активів необхідною є її належна організація та чітке розмежування за окремими елементами, що дає змогу обґрунтувати етапи його проведення та визначити необхідність застосування тих чи інших контрольних заходів на різних етапах. Така систематизація запропонована до уваги в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Основні елементи системи внутрішнього контролю по операціям з нарахування амортизації необоротних активів**

Назва елемента	Призначення елемента
Система внутрішнього контролю	
Стиль та основні принципи управління	Відношення керівників вищої ланки до основних засобів, як до важеля (інструменту) корпоративного управління
Організаційний контроль	Розділення методів і способів виконання операцій з амортизації необоротних активів, організаційний розподіл контролюючих функцій
Фактичний контроль за документацією	Використання технічних засобів і процедур, що упереджують порушення при здійсненні операцій з амортизації необоротних активів
Розподіл обов'язків	Розподіл операцій з основними засобами з метою недопущення зосередження контрольних функцій за їх виконанням (з моменту початку операції до повного її завершення) у одного співробітника підприємства
Визначення відповідних повноважень	Передбачає виконання операцій з амортизації необоротних активів лише тими співробітниками, які мають на це відповідні повноваження
Санкціонування	Передбачає виконання операцій з амортизації необоротних активів лише з дозволу (санкції) уповноважених на те осіб
Контроль за доступом та використанням внутрішньої інформації організації	Наявність у кожного співробітника організації особистого рівня доступу до інформації, що зберігається у внутрішній базі даних підприємства

Назва елемента	Призначення елемента
Контроль за виконанням операцій	Постійні чи періодичні перевірки своєчасності та правильності виконання операцій з амортизації необоротних активів, правильності здійснення арифметичних підрахунків
Прийняття рішень по результатам контролю	Прийняття зважених управлінських рішень по результатах поточного та послідуєчого контролю операцій з амортизації необоротних активів
Контроль за виконанням управлінських рішень	Здійснення контролю за виконанням рішень, розрахунок їх дієвості та ефективності, аналіз результативності вжитих заходів щодо оптимізації операцій з амортизації необоротних активів

На початковому етапі контролю слід дослідити стиль та основні принципи управління, що зумовлює його мету, окреслення способів і прийомів перевірки, визначення оптимальних контрольних заходів. Для розуміння чого з'ясовують відношення керівників вищої ланки до необоротних активів, як до важеля (інструменту) корпоративного управління. Організаційний контроль забезпечує розділення методів і способів виконання операцій з амортизації необоротних активів, відбувається організаційний розподіл контролюючих функцій між працівниками підрозділу. Такий захід є необхідним для уникнення конфлікту інтересів та забезпечення принципу об'єктивності результатів при здійсненні контролю операцій з амортизації необоротних активів.

Фактичний контроль за документацією є необхідною складовою системи внутрішнього контролю. Крім того, використання технічних засобів і процедур упереджують порушення при здійсненні операцій з амортизації необоротних активів.

Розподіл обов'язків є наступним кроком у систематизації внутрішнього контролю. На даному етапі відбувається розподіл операцій з необоротними активами з метою недопущення зосередження контрольних функцій за їх виконанням (з моменту початку операції до повного її завершення) у одного співробітника підприємства, що надає можливість уникнути зловживань та упередити факти викривлення облікової інформації.

Визначення відповідних повноважень передбачає виконання операцій з

амортизації необоротних активів лише тими співробітниками, які мають на це відповідні повноваження та допуск до інформації в розрізі потреб конфіденційності та забезпечення її збереження для цілей стратегічного планування.

Контроль за виконанням операцій обумовлює забезпечення постійного контролю шляхом проведення періодичних перевірок своєчасності та правильності виконання операцій з амортизації необоротних активів, правильності здійснення арифметичних підрахунків.

Прийняття зважених управлінських рішень по результатах поточного та послідуячого контролю операцій з амортизації необоротних активів є невід'ємною складовою та результатом внутрішнього контролю операцій з необоротних активів.

Підсумовуючим заходом має бути здійснення контролю за виконанням рішень, розрахунок їх дієвості та ефективності, аналіз результативності вжитих заходів щодо оптимізації операцій з амортизації необоротних активів.

За даними проведеного дослідження нами уточнено елементи системи внутрішнього контролю в частині амортизації необоротних активів. Дана пропозиція забезпечить ефективність ведення бухгалтерського обліку та дієвість внутрішнього контролю амортизації необоротних активів з метою надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації для потреб управління.

### **3.2. Методика внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства**

Метою здійснення внутрішнього контролю на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» є уникнення порушень норм законодавства і підвищення

ефективності функціонування підприємства для запобігання понесення додаткових витрат. Таким чином, під внутрішнім контролем амортизації необоротних активів слід розуміти встановлення достовірності первинних даних відносно руху амортизаційних відрахувань, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку амортизаційних відрахувань та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення стану амортизаційних відрахувань у звітності, відповідності методики обліку та оподаткування амортизаційних відрахувань чинному законодавству.

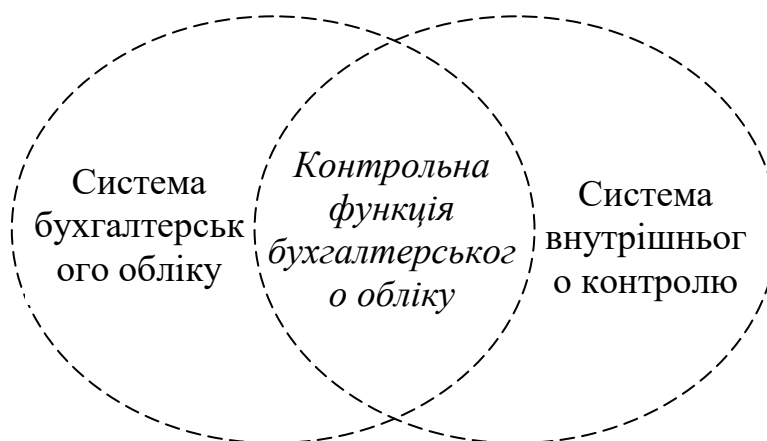
Методика здійснення внутрішнього контролю амортизації необоротних активів не знайшла широкого відображення в працях як українських, так і іноземних вчених.

Взаємозв'язок між системою бухгалтерського обліку і системою внутрішнього контролю є дуже тісним. Дані системи взаємно проникають один в одного і надають взаємні вигоди, сутність яких зводиться до підтвердження того, що:

- внутрішній контроль не може бути добре реалізованим без правильного ведення бухгалтерського обліку і правильної фінансової звітності;
- забезпечення поточного, ретельного і правильного ведення бухгалтерського обліку є однією з цілей внутрішнього контролю.

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з внутрішнім контролем представлено на рис. 3.3 [90].

Представлений на рис. 3.3 взаємозв'язок має характер зворотного зв'язку між однією і другою системами. Так, система бухгалтерського обліку створює умови і надає необхідну інформацію для реалізації контролю, а добре організований внутрішній контроль забезпечує правильне функціонування системи бухгалтерського обліку.



**Рис. 3.3. Система бухгалтерського обліку  
і система внутрішнього контролю [90]**

Як зазначає Т.А. Бутинець, дієвий контроль можна організувати за умови, що бухгалтерський облік буде постійно забезпечувати управлінців оперативною та достовірною інформацією. Для цього організовується система аналітичного обліку. Її побудувати можна тільки спільними зусиллями всіх управлінців, які зацікавлені мати оперативну інформацію [9, с. 415].

Внутрішньогосподарський контроль – це сукупність заходів, що вживають всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їх діяльності, або вимогам чинного законодавства.

Функції внутрішнього контролю визначаються керівництвом або власником підприємства залежно від змісту і специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи управління. Однак можна виділити ряд типових функцій, притаманних внутрішньому контролю і відмінних від зовнішніх перевірок, незалежно від особливостей діяльності підприємства, на якому він проводиться, зокрема:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;
- вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг та розроблення рекомендацій щодо удосконалення цих систем;
- дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи

експертизу засобів і способів, що використовуються для визначення, оцінки, класифікації такої інформації, і складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності;

- перевірку виконання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;

- оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінку контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;

- перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна, а також шляхів його використання;

- роботу над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;

- оцінку використовуваного підприємством програмного забезпечення та технічних засобів;

- спеціальні службові розслідування окремих випадків, за завданням керівника;

- складання та надання висновків і звітів при проведенні перевірки з визначенням чинників та винних осіб;

- розроблення і подання пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій з підвищення ефективності управління.

Наповнення функцій внутрішнього контролю конкретним змістом залежить від особливостей діяльності підприємства і має здійснюватися тим органом управління, якому підпорядковується служба внутрішнього аудиту.

Завдання конкретної служби можуть бути різними залежно від специфіки роботи підприємства, від особливостей його організаційної структури і від завдань, які ставить перед собою адміністрація в даний момент. В свою чергу з системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві необхідно виділити внутрішній контроль амортизації основних засобів.

Метою контролю є забезпечення достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації відповідно до чинного законодавства, а у



випадку виникнення відхилень чи порушень, негайного їх виявлення, усунення та притягнення до відповідальності винних осіб.

Як зазначає Є.Ф. Горбатова, метод контролю – це сукупність прийомів і способів дослідження розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту і дотримання вимог його законодавчого регулювання [26, с. 23].

Загородній А.Г. під методом господарського контролю розуміє сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій господарюючого суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння та оцінки результатів перевірки [10, с. 312].

Методикою контролю називають сукупність методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин [50, с. 240]. Методи контролю можна розробляти самому, як у функціональному, так і в інституційному контролі, багаторазово використовуючи під час контролю господарських операцій чи окремих сфер контролю певний спосіб дій, який в даній ситуації дає хороші результати [93, с. 55].

Метод представляє собою сукупність певних прийомів. Прийом контролю – це якісно однорідна контрольна дія перевіряючого спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання [50]. Прийоми господарського контролю поділяються на документальні і фактичні.

Рошило В.І. пояснює, що вивчення документів, тобто документальний контроль – дає можливість визначення рівня ймовірності записів, дотримання принципів економії і інших операцій. Згідно правил виконується на основі оригіналів документів, бухгалтерських книг, статистично-облікових даних і т.п. [76, с. 64].

Методичні прийоми фактичного контролю застосовуються коли безпосереднім об'єктом дослідження виступає майно підприємства в натурі або

перевірці підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень.

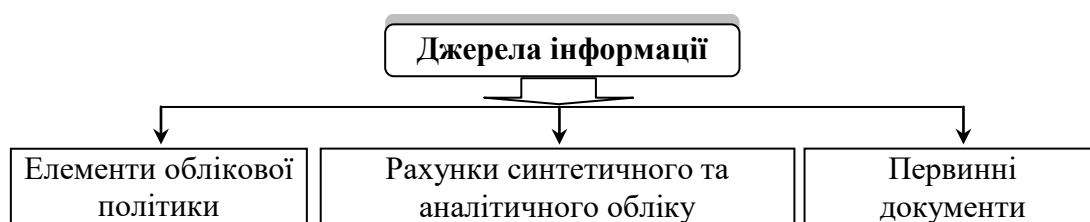
Отже, можна зробити висновок, що методичні прийоми необхідно застосовувати для дослідження та вивчення сукупності документів, що підтверджують факт здійснення амортизації від моменту відображення підходів до амортизації в положенні про облікову політику до виявлення порушень у веденні обліку амортизації.

Документальний контроль має важливе значення, оскільки, перед початком нарахування амортизації на підприємстві має бути оформлено ряд документів на майно, що амортизується, зокрема:

– документи, що є підставою для оприбуткування основних засобів (Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, інвентарні картки, товарно-транспортні накладні тощо);

– документи, які підтверджують відповідність стану основних засобів відповідним технічним характеристикам (технічні паспорти, гарантійні талони тощо).

На рис. 3.4 представлені джерела інформації, які можуть використовуватися при здійсненні контролю операцій з амортизації необоротних активів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство».

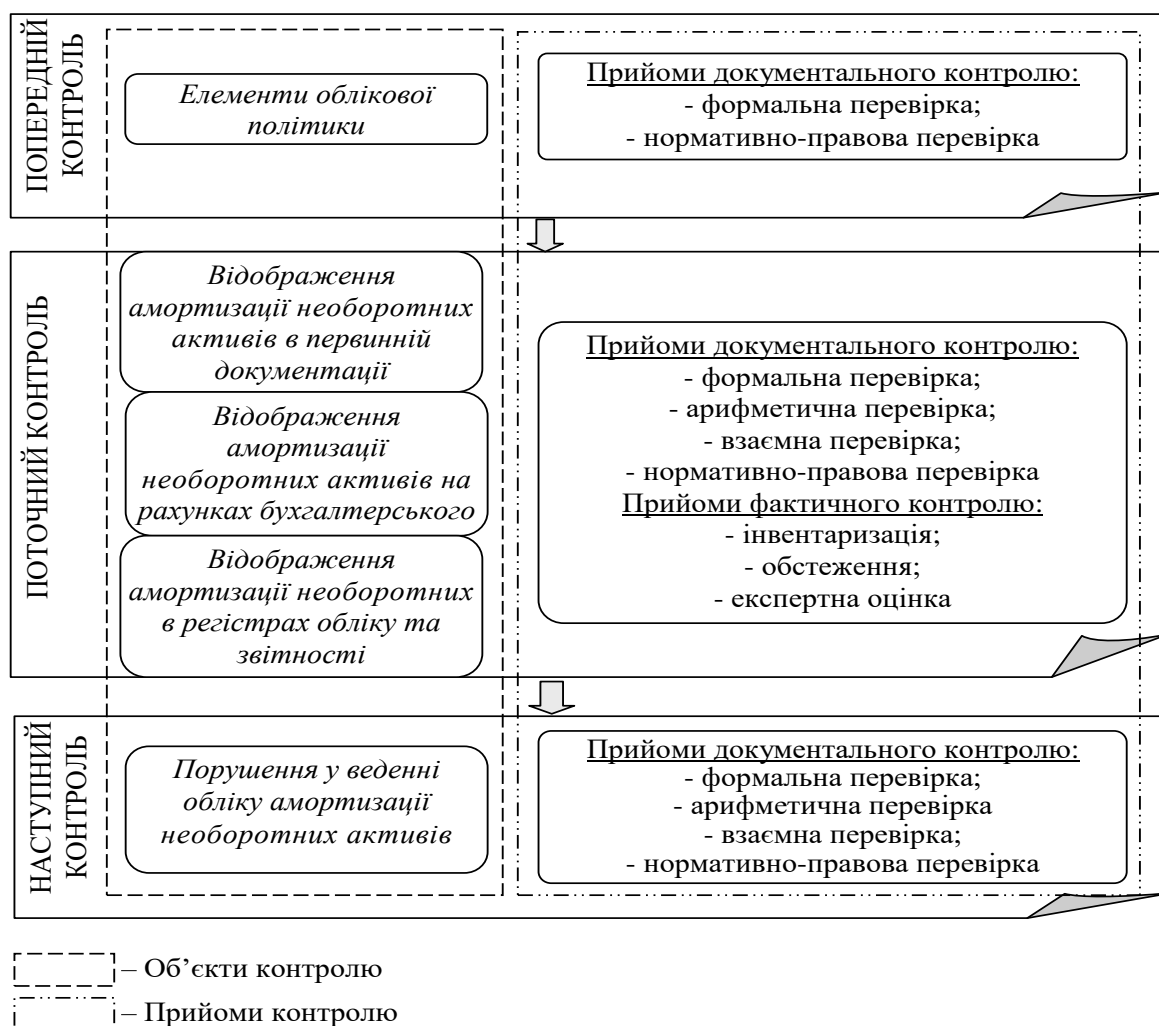


**Рис. 3.4. Джерела інформації для проведення контролю операцій з амортизації необоротних активів ДП «Дніпропетровське лісове господарство»**

Носіями первинної інформації для внутрішнього контролю амортизації необоротних активів є законодавчо затверджені чи розроблені на підприємстві форми первинної документації, які оформлюються під час

кожного нарахування зносу. Тут повинен здійснюватися контроль достовірності даних здійснених господарських операцій.

На рис. 3.5 представлені прийоми документального та фактичного контролю, які необхідно здійснювати під час проведення внутрішнього контролю операцій з амортизації необоротних активів відповідно до його видів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство».



**Рис. 3.5. Внутрішній контроль амортизації необоротних активів відповідно до його видів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство»**

Для усунення існуючих недоліків в перевірці необоротних активів і підвищення ефективності їх контролю в подальшому на підприємстві можна провести внутрішню перевірку необоротних активів. Контролер відрізняється від ревизора суттю підходу до перевірки. Його дії консультативні, він знає не лише бухгалтерський облік і звітність, а й економічні закони, юридичні права.

Контрольор не так намагається знайти цифрові і сумарні помилки, як дає огляд методу ведення бухгалтерського обліку підтвердження чи спростування результатів діяльності підприємства.

Контролерську перевірку треба провести загальну за запропонованою схемою (рис. 3.5), поставивши перед нею наступні завдання:

- перевірка стану обліку, наявності зберігання ефективності використання необоротних активів;
- встановлення обґрунтованості правильності оформлення надходження і вибуття;
- перевірка правильного нарахування зносу і віднесення витрат на ремонт необоротних активів;
- перевірка правомірності реалізації необоротних активів, а також їх оцінка при реалізації;
- перевірка своєчасності і правомірності віднесення результатів від ліквідації на фінансово-господарську діяльність підприємства;
- перевірка достовірності віднесення суми переоцінок на рахунки бухгалтерського обліку.

Згідно з наказом керівника підприємства бухгалтерія та всі виробничі підрозділи повинні будуть забезпечувати всебічну допомогу при проведенні перевірки, а на головного бухгалтера буде покладено контроль за своєчасним представленням для перевірки первинних та зведених документів. При проведенні перевірки необхідно звернути увагу на: перевірку вибуття необоротних активів; відображення в обліку безоплатно переданих необоротних активів; звіряння залишків по зведеним документам з оборотами в Головній книзі, особливо на оприбуткування необоротних активів; перевірку правильності відображення даних.

Як видно з рис. 3.5, за допомогою виділення об'єктів контролю операцій з амортизації необоротних активів сформовано методику здійснення внутрішнього контролю амортизації необоротних активів та проаналізовано контрольні дії, які здійснюються по відношенню до цих об'єктів. Метою

наведеної методики контролю амортизації необоротних активів є здійснення своєчасної, достовірної та повної перевірки операцій з нарахування амортизаційних відрахувань задля виявлення потенційних порушень і попередження їх здійснення у майбутньому.

Представлена методика внутрішнього контролю операцій з амортизації необоротних активів є необхідною для здійснення ефективного управління амортизаційними відрахуваннями, амортизаційним фондом та відновленням необоротних активів в цілому.

Як зазначає С. Калужний попередній контроль є контролем запланованих дій або рішень та стосується операцій, які лише мають відбутися [93, с. 28]. Облікова політика є документом, що визначає підходи до нарахування амортизаційних відрахувань, які будуть застосовуватися в майбутньому. Саме тому, попередній контроль амортизації необоротних активів повинен розпочинатися саме з вивчення та перевірки положення про облікову політику.

Костирко Р.О., Щеголькова С.В. вважають, що поточний (оперативний) контроль – це оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень у процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань [52, с. 35].

Поточний контроль – це контроль, який здійснюється під час фактичного виконання дій і операцій з метою встановлення правильності їх проведення і відповідності встановленим вимогам чинного законодавства. Поточному контролю також підлягає реальний стан майна, що амортизується та його складових, а саме шляхом проведення інвентаризації, а також правильність збереження необоротних активів від крадіжок, знищення чи пошкодження. Поточний контроль має виявляти відхилення, помилки, недоліки вже в ході реалізації завдань і цим самим стати причиною їх усунення і забезпечити правильність ведення подальшої діяльності і виконання завдань. Поточний контроль операцій з амортизації необоротних активів належить до обов'язків експертної комісії з проведення амортизаційної політики та бухгалтера, який безпосередньо здійснює розрахунок сум зносу необоротних активів

(функціональний контроль). Хоча поточний контроль може також проявлятися і у вигляді інституційного контролю [23, с. 57].

Наступний контроль (ex post) є найпоширенішим видом контролю, який здійснюється спеціально створеними службами контролю (інституційний контроль). Він застосовується до операцій, які вже виконані (проведені). Перевагою даного виду контролю є те, що результатом його проведення може бути розробка рекомендацій по усуненню помилок і неправомірностей, для того, щоб запобігти їх виникненню у майбутньому [23, с. 58].

Формальна перевірка передбачає перевірку документів:

- положення про облікову політику – під час попереднього контролю;
- первинні документи бухгалтерського обліку щодо амортизації необоротних активів – під час поточного контролю (первинні документи (внутрішні та затверджені законодавчо), реєстри обліку, головна книга, звітність тощо);
- документи, що підтверджують виявлені контролером порушення у веденні обліку амортизації необоротних активів – під час наступного контролю [23, с. 58].

Формальна перевірка здійснюється для виявлення фактів підробки та дописувань в первинних документах, досліджується правильність заповнення реквізитів (перевірка справжності підписів, наявність печатки, штампу та ін.).

Арифметична перевірка застосовується для визначення правильності підрахунків та виявлення невідповідностей, прихованих арифметичними діями.

Під час нарахування амортизаційних відрахувань на підприємстві необхідно передбачити ряд контрольних дій, які застосовуються під час арифметичної перевірки. Отже, під час нарахування зносу необоротних активів перевіряється правильність розрахунку суми зносу необоротних активів.

Нормативно-правова перевірка це перевірка операцій з нарахування амортизаційних відрахувань для визначення їх відповідності різним нормативним документам, інструкціям, положенням тощо.

Дана перевірка здійснюється під час формування положення про облікову політику (перевірка дотримання вимог законодавства щодо вибору методів

амортизації, визначення строків використання майна, що амортизується тощо); при відображенні амортизації необоротних активів в бухгалтерському обліку (перевірка правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку та правильності обчислення сум зносу необоротних активів тощо); під час виявлення порушень в обліку амортизації необоротних активів (перевірка дотримання правильності записів у робочій документації контролера щодо амортизації).

Взаємна перевірка дозволяє перевірити різні за характером документи, в яких знаходить своє відображення одна й та сама операція, на предмет їх достовірності та відповідності показників амортизації необоротних активів.

Даний вид перевірки є найбільш трудомістким на підприємстві. Адже часто виникають порушення під час розрахунку сум амортизаційних відрахувань, що призводить до заниження чи завищення витрат підприємства.

В табл. 3.9 наведено методичні прийоми фактичного контролю, які використовуються під час перевірки правильності облікового відображення амортизації необоротних активів ДП «Дніпропетровське лісове господарство».

*Таблиця 3.9*

**Особливості застосування методичних прийомів фактичного контролю під час амортизації необоротних активів ДП «Дніпропетровське лісове господарство»**

<b>Прийоми контролю</b>	<b>Характеристика</b>
Інвентаризація	перевірка фактичної наявності та стану майна, що амортизується та порівняння фактичних даних з обліковими
Обстеження	фактичне вивчення майна, що амортизується з фіксацією інформації про особливості об'єкта дослідження здійснюється з метою підтвердження достовірності якісних характеристик об'єкта (перевірка заводських та інвентарних номерів тощо)
Експертна оцінка	залучення експерта для надання правової, достовірної та об'єктивної оцінки майна, що амортизується для визначення об'єктивної вартості об'єкта

Отже, запропонована методика контролю амортизації необоротних активів

забезпечує проведення своєчасної, достовірної та повної перевірки операцій з нарахування зносу, формування та використання амортизаційного фонду для виявлення неправомірностей та порушень і попередження їх повторення у майбутньому на ДП «Дніпропетровське лісове господарство».

### **3.3. Напрями удосконалення внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підприємства**

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю амортизації необоротних активів для ДП «Дніпропетровське лісове господарство» необхідною є її належна організація та чітке розмежування за окремими елементами, що дає змогу обґрунтувати етапи його проведення та визначити необхідність застосування тих чи інших контрольних заходів на різних етапах. Дослідивши думку фахівців у даній сфері, вважаємо за потрібне уточнити систематизацію та запропонувати для ДП «Дніпропетровське лісове господарство» в додатку К розроблений документ - “Проект положення з внутрішнього контролю підприємства в частині нарахування амортизації необоротних активів”, в якому систематизовано організацію та порядок здійснення внутрішніх перевірок за окремими складовими, що в подальшому надасть змогу підприємству своєчасно отримувати поточну інформацію щодо відповідності здійснення амортизаційних відрахувань.

Отже, задля забезпечення ефективності здійснення внутрішнього контролю амортизації необоротних активів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» необхідним є правильно організований бухгалтерський облік, а щоб бухгалтерський облік надавав повну, достовірну та правдиву інформацію – контроль має бути дієвим.

На початковому етапі контролю слід дослідити стиль та основні



принципи управління, що зумовлює його мету, окреслення способів і прийомів перевірки, визначення оптимальних контрольних заходів. Для розуміння чого з'ясовують відношення керівників вищої ланки до необоротних активів, як до важеля (інструменту) корпоративного управління.

Організаційний контроль забезпечує розділення методів і способів виконання операцій з амортизації необоротних активів, відбувається організаційний розподіл контролюючих функцій між працівниками підрозділу. Такий захід є необхідним для уникнення конфлікту інтересів та забезпечення принципу об'єктивності результатів при здійсненні контролю операцій з амортизації необоротних активів.

Фактичний контроль за документацією є необхідною складовою системи внутрішнього контролю. Крім того, використання технічних засобів і процедур упереджують порушення при здійсненні операцій з амортизації необоротних активів.

Розподіл обов'язків є наступним кроком у систематизації внутрішнього контролю. На даному етапі відбувається розподіл операцій з необоротними активами з метою недопущення зосередження контрольних функцій за їх виконанням (з моменту початку операції до повного її завершення) у одного співробітника підприємства, що надає можливість уникнути зловживань та упередити факти викривлення облікової інформації.

Визначення відповідних повноважень передбачає виконання операцій з амортизації необоротних активів лише тими співробітниками, які мають на це відповідні повноваження та допуск до інформації в розрізі потреб конфіденційності та забезпечення її збереження для цілей стратегічного планування.

Санкціонування передбачає виконання операцій з амортизації необоротних активів лише з дозволу (санкції) уповноважених на те осіб.

Контроль за доступом та використанням внутрішньої інформації підприємства передбачує наявність у кожного співробітника організації

особистого рівня доступу до інформації, що зберігається у внутрішній базі даних підприємства.

Контроль за виконанням операцій обумовлює забезпечення постійного контролю шляхом проведення періодичних перевірок своєчасності та правильності виконання операцій з амортизації необоротних активів, правильності здійснення арифметичних підрахунків.

Прийняття зважених управлінських рішень за результатами поточного та послідуочого контролю операцій з амортизації необоротних активів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» є невід'ємною складовою та результатом внутрішнього контролю операцій з необоротними активами.

Підсумовуючим заходом має бути здійснення контролю за виконанням рішень, розрахунок їх дієвості та ефективності, аналіз результативності вжитих заходів щодо оптимізації операцій з амортизації необоротних активів.

З метою досягнення раціонального внутрішнього контролю амортизації необоротних активів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» нами запропоновано використовувати наведену в додатку Л форму робочого документу: “Відомість результатів перевірки процесу нарахування зносу необоротних активів, формування та використання амортизаційного фонду”.

Дана відомість надасть можливість визначити доцільність та оптимальність використання амортизаційного фонду, що в свою чергу, забезпечить управлінський персонал повною та достовірною інформацією щодо раціонального використання амортизаційного фонду.

Наведена форма робочого документу на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» використовуватимуться внутрішніми контролерами, які перевіряють правильність нарахування амортизаційних відрахувань необоротних активів, що надасть змогу визначити недоліки в організації бухгалтерського обліку основних засобів на підприємстві, наслідки та їх вплив на діяльність підприємства. За складання даної форми відповідальний внутрішній контролер, який визначає причини виникнення відхилень та приймає рішення щодо їх усунення.

### Висновки за розділом 3

1. Відсутність в наукових джерелах таких понять, як “внутрішній контроль амортизації необоротних активів” та “організація внутрішнього контролю амортизації необоротних активів”, зумовили необхідність уточнення їх сутності. Проаналізувавши підходи авторів до трактування поняття “внутрішній контроль” запропоновано під внутрішнім контролем амортизації необоротних активів розуміти процес виявлення відхилень, зловживань і безгосподарності, а також усунення та попередження їх появи у майбутньому.

2. На основі проведеного дослідження пропонуємо об’єкти контролю амортизації необоротних активів розподілити на три групи: елементи облікової політики, що показують підходи до нарахування зносу необоротних активів, які будуть використовуватися в майбутньому і означають наміри здійснення операції; господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності щодо амортизації необоротних активів, що складають процес здійснення операції; порушення у веденні обліку амортизації необоротних активів, які є результатом відхилень у здійсненні операцій.

3. За результатами досліджень обґрунтовано необхідність здійснення внутрішнього контролю нарахування зносу необоротних активів із визначенням передумов та зазначенням результатів його проведення, для чого запропоновано використовувати наведену форму робочого документу: “Відомість результатів перевірки процесу нарахування зносу необоротних активів, формування та використання амортизаційного фонду”, що надасть можливість досягти порозуміння між керівництвом та власниками підприємства у вирішенні питань організації та роботи уповноваженого з питань внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підрозділу та застосовувати в практичній діяльності підприємства запропонований проект положення з внутрішнього контролю підприємства в частині нарахування амортизації необоротних активів.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження обліку і контролю амортизації необоротних активів, їх стану, проблем та можливостей удосконалення дозволило сформулювати такі висновки.

На сьогодні, суттєвою проблемою, яка має важливе наукове й практичне значення, є обґрунтування сутності та розкриття економічного змісту амортизації необоротних активів. Категорія амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною у категоріальному апараті, оскільки про це свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття. Вивчення економічних публікацій з цього питання привело до висновку, що ряд авторів ототожнюють поняття “знос” та “амортизація”, однак більшість все ж схильна до думки, що ці два поняття не можна вважати однаковими, як за змістом, так і економічною сутністю.

Необоротні активи та їх знос є об’єктами бухгалтерського обліку, які підлягають впливу всіх елементів методу бухгалтерського обліку, амортизація необоротних активів являє собою інструмент за допомогою якого здійснюється перенесення вартості необоротного активу на новостворений продукт та не може підлягати документуванню чи інвентаризації, а застосовується при оцінці об’єкта необоротного активу.

Проаналізувавши нормативно-правове регулювання обліку амортизації необоротних активів підприємства, зроблено висновок, що діюче в Україні нормативно-законодавча база не дає в повній мірі реалізувати усі пріоритети оцінки необоротних активів. Достовірна оцінка необоротних активів забезпечить ефективне управління розмірами та динамікою амортизаційних нарахувань - одних з найважливіших джерел власних інвестицій, які направлені на оновлення основних виробничих фондів. Ефективне просте відтворення основних фондів потребує великих зусиль з боку підприємства. Необхідно зуміти повернути кошти таким чином, щоб мати можливість відновити втрачені внаслідок спрацювання активи та продовжити ефективно працювати з метою

отримання позитивного фінансового результату, максимізації прибутку та суспільної користі. Цю роль на підприємстві покликана виконувати амортизація, один із основних елементів облікової політики.

Надана характеристика фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства та постановки обліково-аналітичної роботи на ньому дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» організована на високому рівні.

Загальна величина капіталу у 2018 році становила 2660 тис. грн, що на 200 тис. грн або на 7,0% менше, ніж на кінець 2016 року та на 49 тис. грн, або на 1,9 % більше показника 2017 року Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 4726 тис. грн та має тенденцію до зростання.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ДП «Дніпропетровське лісове господарство», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 3783 тис. грн, що менше показника 2016 року на 1850 тис. грн, або на 95,7% та більше, ніж у минулому році на 372 тис. грн, або на 10,9%

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання. Так, цей показник у 2018 році становив 2931 тис. грн, що на 1893 тис. грн. або у 2,8 рази більше, ніж у 2016 році та на 273 тис. грн. або на 10,3% більше, ніж у 2017 році.

Чистий прибуток у 2018 році становив 6 тис. грн, що на 28 тис. грн. менше показника 2016 року, та на 24 тис. грн. більше розміру збитку 2017 року.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності, ДП «Дніпропетровське лісове господарство» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016, 2018 років, а у 2017 році підприємство було збитковим.

За результатами дослідження встановлено, що метод зменшення залишкової вартості (відсотковий), прискореного зменшення залишкової

вартості, кумулятивний, виробничий на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» не застосовується, тому що достатньо трудомісткі і потребують обґрунтування в податковому обліку.

Зроблено висновок, що ні один із методів нарахування амортизації не враховує моральний знос необоротних активів. Ретельний облік та аналіз нарахування амортизації необоротних активів забезпечує достовірну інформацію щодо стану засобів виробництва підприємства. А вибір найбільш прийняттого метода нарахування амортизації, сприятиме своєчасному відновленню необоротних активів та управлінню фінансово-економічною діяльністю підприємства. ДП «Дніпропетровське лісове господарство» застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації, тому що він менш за все потребує зусиль з боку облікового персоналу та повністю тотожний і в бухгалтерському обліку і в податковому.

Дослідивши систему нарахування зносу необоротних активів в частині методичної, організаційної та технічної складових облікової політики підприємства запропоновано елементи облікової політики щодо амортизації необоротних активів, що надасть змогу сформулювати відповідні положення облікової політики, для ефективної організації та дієвої методики ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів собів з метою надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації для потреб управління.

На основі проведеного дослідження встановлено, що амортизація відображається на рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та позабалансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”. Дані рахунки не відображають всієї сукупності необхідної підприємству інформації та не дають змогу створювати та контролювати амортизаційний фонд. Тому для раціональної організації бухгалтерського обліку та формування якісної інформації, на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» запропоновано нарахування амортизаційних відрахувань вести за кредитом рахунку 13 “Знос необоротних активів” з одночасним проведенням за дебетом позабалансового рахунку 091 “Нараховані амортизаційні відрахування”.

У звітності інформація про суми нарахованої амортизації необоротних активів наводиться у формі № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” у рядку 1012 “Знос”. Даний показник у формі № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” необхідний для розрахунку залишкової вартості необоротних активів, яка й включається до підсумку балансу.

За результатами дослідження запропоновано наступні шляхи удосконалення обліку необоротних активів ДП «Дніпропетровське лісове господарство»:

1) вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які поставлені перед обліком необоротних активів підприємства;

2) розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволяли би своєчасно виконувати поставлені завдання при мінімальних витратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів;

3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку необоротних активів. Провівши аналіз змін у законодавчій базі, яка стосується обліку необоротних активів, було доведено, що окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. Це, наприклад, такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за необоротні активи;

4) повна комп'ютеризація обліку необоротних активів. Викликано це необхідністю оперативного одержання відомостей про рух необоротних активів, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу у відповідності до встановлених норм тощо;

5) удосконалення методики нарахування амортизації. Це проблемне питання можна вирішити наступними шляхами:

- по-перше, необхідно визначити адекватний термін корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про необоротні активи у фінансовій звітності;

- по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації після

місяця, в якому об'єкт необоротних активів було введено в експлуатацію;

б) удосконалення й відображення переоцінки необоротних активів в обліку. Вважається недоцільним результати переоцінки необоротних активів відображати як витрати або доходи звітного періоду, бо суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об'єкта. Це обумовлює доцільність відображення дооцінки та уцінки необоротних активів як зміну сальдо рахунків додаткового капіталу.

Бухгалтерський облік і контроль необоротних активів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Крім того, у П(С)БО 7 наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами. Тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку необоротних активів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами та зменшити невідповідності й проблемні питання обліку необоротних активів.

На підставі досліджень різних підходів до визначення сутності поняття “організація внутрішнього контролю необоротних активів”, досліджено поняття “організація внутрішнього контролю амортизації необоротних активів” та визначено його як набір дій власника, що спрямовані на забезпечення перевірки відповідності відображення процесу нарахування зносу необоротних активів в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань при здійсненні операцій з амортизації необоротних активів і безперервну оптимізацію заходів внутрішнього контролю на підприємстві в даному напрямку.

Оцінено методику внутрішнього контролю амортизації необоротних активів. За результатами теоретичних досліджень обґрунтовано необхідність здійснення внутрішнього контролю нарахування зносу необоротних активів на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» із визначенням передумов та зазначенням результатів його проведення, для чого запропоновано використовувати наведену форму робочого документу: “Відомість результатів



перевірки процесу нарахування зносу необоротних активів, формування та використання амортизаційного фонду”, що надасть можливість досягти порозуміння між керівництвом та власниками підприємства у вирішенні питань організації та роботи уповноваженого з питань внутрішнього контролю амортизації необоротних активів підрозділу та застосовувати в практичній діяльності підприємства запропонований проект положення з внутрішнього контролю підприємства в частині нарахування амортизації необоротних активів.

Для удосконалення методичних положень внутрішнього контролю амортизації необоротних активів запропоновано контроль на ДП «Дніпропетровське лісове господарство» проводити відповідно до його видів (попередній, поточний та наступний), що забезпечить достовірність, повноту та зрозумілість даних про амортизацію необоротних активів на підприємстві.

Отже, запропонована методика контролю амортизації необоротних активів керівництву ДП «Дніпропетровське лісове господарство» забезпечить проведення своєчасної, достовірної та повної перевірки операцій з нарахування зносу необоротних активів, формування та використання амортизаційного фонду для виявлення неправомірностей та порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н.С. Облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник / Н.С. Акімова., А.П. Грінько, О.В. Топоркова, Т. А. Наумова, Н.С.Ковалевська, Л. О. Кирильєва, В. В. Янчев.– Х.: ХДУХТ, 2016. – 288 с.
2. Андрєєв П.П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М.Г. Тимохін – К.: Кафедра, 2014. – 120 с.
3. Базілінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навчальний посібник / О.Я. Базілінська. - К.: ЦУЛ, 2011. - 328 с.
4. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т.В. Барановська. – К., 2010. – 24 с.
5. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2013. – 592 с.
6. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник. / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.
7. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О.В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 43. – С. 38.
8. Бутинець Т.А. Основні засоби: точка зору економіста / Т.А. Бутинець. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – 2014. Вип. 2 (23). - С . 22-36.
9. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: [монографія] / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – 772 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навчальний посібник [для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]. Ч. І. /

Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2009. – 928. с.

11. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : [монографія] / за ред. С.С. Герасименка, А.О. Єпіфанова; [Герасименко С.С., Єпіфанов А.О., Корінько М. Д. та ін.]. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.

12. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова / За заг. ред. проф. Ю.А.Вериги [2-ге вид. перероб. і допов.] – К.: Центр учбової літератури, 2012. - 500 с.

13. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – К.: Каравела, 2012. – 480 с.

14. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. практич. посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.І. Кисла. – К.: ЦУЛ, 2010. – 536 с.

15. Василенко А. Техобслуговування, ремонти та поліпшення власних основних засобів: головні облікові аспекти (Частина І) / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік . – 2013 . – № 114 . – С. 55-59 .

16. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: нормативно – правові документи. Коментар: навчальний посібник / Ю. А. Верига, Г. І. Зима – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 656 с.

17. Верига Ю.А., Зима Г.І., Кулявець Н.О. План рахунків бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 176 с.

18. Верига Ю.А. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки [Електронний ресурс]: монографія / за заг. ред. Ю.А. Верига, Ю.О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.

19. Верига Ю.А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект / Ю.А. Верига, Є.А.Карпенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки». – Кіровоград: КіроНТУ, 2011. – № 20. – С. 186-193. Режим доступу: <http://dspace.uccu.org.ua/handle/123456789/365>.

20. Верига Ю.А. Фінансовий облік : навчальний посібник / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко.- К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 438 с.
21. Власюк Г.В. Облік основних засобів та рекомендації щодо його вдосконалення / Г.В. Власюк // Держава та регіони. – 2010. – № 5. – С. 126-129.
22. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи / Н.Г. Виговська. – Житомир. ЖІТІ, 2012. – 340 с.
23. Внутрішньогосподарський контроль : навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
24. Гончарук Я.А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я.А. Гончарук., Н.С. Марушко, Д.С. Лозовицький, Г.М. Воляник - Львів: «Магнолія 2006», 2017. - 400 с.
25. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.
26. Горбатова Є.Ф. Контроль і ревізія: навчально-практичний посібник. – Сімферополь: ДІАЙП, 2014. – 329 с.
27. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Режим доступу: [http //www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
28. Гужва В. М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навчальний посібник / В. М. Гужва. – К. : КНЕУ, 2013. – 400 с.
29. Дем'яненко М.Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): монографія / М.Я. Дем'яненко, С.М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 178 с.
30. Дем'яненко М.Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): монографія / М.Я. Дем'яненко, С.М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 178 с.
31. Довгалюк Н. В. Ефективність використання та відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств Центрального Полісся : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Н. В.

Довгалюк. – Житомир, 2010. – 20 с.

32. Еременко Т.В. Особенности учета амортизации; автореф. дис. на стиск. учет. степени к.э.н.; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Т.В. Еременко. – Санкт-Петербург, 2011. – 20 с.

33. Еременко Т.В. Формирование категории “амортизация” в методологии бухгалтерского учета / Т.В. Еременко // Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”: доклады международной научной конференции 10-11 февраля 2012 р. – Том 1. – Спб.: Нестор-История, 2011. – 472 с. – С. 168-188.

34. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку: автореферат дис. канд. екон. наук. / С.М. Євтушенко Київ: Національний аграрний університет Кабінету Міністрів України, 2009. – 26 с.

35. Єпіфанова І. Ю. Аналіз відтворення і використання основних засобів підприємств Вінниччини [Текст] / І. Ю. Єпіфанова // Економічний простір. – 2013. – № 58. – С. 172-177.

36. Жарікова О.О. Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм / О.О. Жарікова // В Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 116/2011. Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2011. – С. 55- 59.

37. Живко З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність / З. Б. Живко, І. О. Ревак, М. О. Живко – К.: Алерта, 2012. – 496 с.

38. Житній П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3 – С. 19-22.

39. Жук В.В. Амортизаційна політика підприємства / В.В. Жук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 7. – Ч. II – Кіровоград: КНТУ, 2013. – 528 с. – С. 310-320.

40. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / І.В. Жолнер. – К. : ЦУЛ, 2014. – 368 с.

41. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291

[Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>.

42. Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму підготовки 6.030508 «Фінанси і кредит» програми професійного спрямування «Фінанси» за КМСОНП ПУЕТ / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 358 с.

43. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посібник / О.В. Карпенко, Д. В. Карпенко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 296 с.

44. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навчальний посібник / М.Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2013. – 241 с.

45. Кім С. Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник / С. Г. Кім, В. В. Сопко. – К.: Центр навчальної літератури, 2011. – 440 с.

46. Кіпчинська С. Облік основних засобів у сучасних умовах господарювання: основні аспекти вдосконалення / С. Кіпчинська // Персонал (Журнал інтелектуальної еліти). – 2011 . – № 2. – С. 50-55.

47. Коваленко М.М. Амортизаційна політика в системі обліку основних засобів підприємств агропромислового комплексу / М.М. Коваленко, О.М. Яковенко // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2009. – № 1. – С. 70-75.

48. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / М.О. Козлова; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К.: ДАСОА, 2009. – 21 с.

49. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. / Кондраков Н.П. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2009. – 448 с.

50. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит”] / Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І.; [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2008. – 560 с.

51. Косова Т. Д. Організація і методика економічного аналізу / Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко – К. : Центр учбової літератури,

2012. – 528 с.

52. Костирко Р.О. Організація контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: Монографія / Костирко Р.О., Щеголькова С.В. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2009. – 296 с.

53. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз. Підручник / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна.– К., Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.

54. Кужельний М.В. Організація обліку: підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 352 с.

55. Кулик В.А. Організація обліку основних засобів/ В.А.Кулик // Університетські наукові записки. – 2013. – №2 (46). – С. 404-408.

56. Кундеус О. Економічна діагностика ефективності використання основних засобів в умовах інноваційної економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ecan/2010\\_6/pdf/kundeus.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2010_6/pdf/kundeus.pdf).

57. Лаговська С.Ф. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. – К.: Кондор, 2018. – 418 с.

58. Легенчук С.Ф. Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1(59).

59. Лень В.С. Фінансовий облік: навч. посібник / В.С. Лень. – К.: ВЦ "Академія", 2011. – 608 с.

60. Лісовицький В.М. Історія економічних вчень / В.М. Лісовицький. – К.: «Центр навчальної літератури», 2014. – 220 с.

61. Мазурок П.П. Історія економічних вчень у запитаннях і відповідях: навч. посіб. / П.П. Мазурок. – [2-ге вид., стер.]. – К.: Знання. 2013. – 477 с.

62. Маренич Т. Г. Методичні підходи до оцінки ефективності використання основних засобів [Електронний ресурс] / Т. Г. Маренич, О. А. Луценко // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки. Вип. 127. – Харків: ХНТУСГ. –

2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik-127/05>.

63. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7050>

64. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_-id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_-id=92408).

65. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 38 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/archive/docview?typeId=237417&sortBy>.

66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

67. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник. – Житомир: Рута, 2011. – 592 с.

68. Орлів М.С. Фінансовий облік: навч. посібник / М.С. Орлів, С.В. Хома; за ред. В.К. Орлова. – К.: ЦУЛ, 2012. – 510 с.

69. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

70. Пантелеєв В.П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. доктора екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.П. Пантелеєв. – Київ, 2009. – 42 с.

71. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan->



raxunkiv.html.

72. Податковий кодекс України затверджений Верховною радою України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

73. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx>.

74. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

75. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

76. Рошило В.І. Джерела фінансування інноваційного розвитку: монографія / В.І. Рошило. – Чернівці: Книги – ХХІ, 2010. – 272 с.

77. Следь О. М. Удосконалення системи показників оцінки оновлення основних засобів виробництва / О. М. Следь // Економічний аналіз. – 2013. – Том 14. – №3. – С. 203-210.

78. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2012. – 412 с.

79. Стригуль, Л.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / Л.С. Стригуль, А.С. Тімонова // Вісник НТУ «ХП». – 2014. – №32 (1075). – С.47-50.

80. Сударкіна С. П. Удосконалення стратегії відтворення основних фондів підприємства [Текст] / С. П. Сударкіна, С. Ю. Гулякін // Вісник НТУ «ХП». – 2013. – №22 (995). – С. 174-178.

81. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку: навчальний посібник. / В.Т. Сусіденко. – К.: «Центр учбової літератури», 2016. – 224 с.

82. Сушко Н. Нове в бухгалтерському обліку необоротних активів / Н. Сушко // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 99. – С. 142-145.

83. Тарасевича В. М. Історія економічних вчень [текст] : підручник / за ред. Тарасевича В. М., Петруні Ю. Є. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 352 с.

84. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н.М. Ткаченко. –К.: Алерта, 2013. – 982 с.

85. Федаш Г. В. Формування стратегії відтворення основних виробничих фондів підприємства / Г. В. Федаш. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/2.\\_SND\\_2013/Economics/19243.doc.htm](http://www.rusnauka.com/2._SND_2013/Economics/19243.doc.htm).

86. Фінансовий аналіз: навч. посібник / за ред. Т.Д. Косова, І.В. Сіменко. – К. : Центр учб. л-ри, 2013. – 440 с.

87. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2011. – 450 с.

88. Шем'якіна Н. В. Амортизація основних засобів: проблеми та методи вирішення: монографія / Н. В. Шем'якіна. – Донецьк: Ін-т економіки пром-сті, 2013. – 98 с.

89. Щирська О.В. Економічна сутність та бухгалтерське визначення амортизації / О.В. Щирська // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8. – С. 68-75.

90. Щирська О.В. Методика внутрішнього контролю амортизації / О.В. Щирська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2014. – № 1 (59), Ч. 2. – С. 53-56.

91. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.

Студент \_\_\_\_\_ Мозжаров В.В.

«20» листопада 2019 року